coleção OAB nacional

Primeira Fase

Depois de alguns anos ministrando aulas em cursos preparatórios para o exame de habilitação profissional da advocacia, acabamos por adquirir uma experiência valiosa, o que nos motivou a conceber esta Coleção OAB Nacional.

Com a proposta de suprir a maior necessidade do bacharel quando este se submete ao exame, qual seja, apreender o maior conteúdo possível por meio de uma linguagem clara, objetiva e concisa, tal empreitada considerou a necessidade de o aluno recordar um grande volume de informações em pouco tempo.

A escolha dos autores foi conduzida de maneira extremamente criteriosa, uma vez que se trata de professores que há muito ministram aulas em cursos preparatórios para o exame de habilitação profissional em âmbito nacional e, portanto, conhecem profundamente as provas de cada banca organizadora no País.

Antecipamos ao leitor que as discussões doutrinárias, quando necessárias, são breves, sem, contudo, deixar de lado o núcleo das disposições, consoante perquirido pelas bancas examinadoras a que nos referimos.

Para facilitar o manuseio, dividimos a Coleção por matérias e, com o objetivo de atender ao interesse dos bacharéis, os temas são apresentados de forma sistemática. Como não poderia ser diferente, não tivemos a pretensão de esgotar nenhum dos temas das matérias de cada volume, pois nosso objetivo é oferecer aos bacharéis meios de absorção de conteúdo em pouco tempo.

Sucesso a todos os concursandos e estudiosos.

Os Coordenadores

ISBN 978-85-02-06982-4

saraivajur.com.br
Visite nosso portal

ISBN 978-85-02-07318-0 obra completa

7

DIREITO TRIBUTÁRIO Fernando F. Castellani

coleção OAB nacional

Editora Saraiva

coleção OAB nacional

Primeira Fase

DIREITO TRIBUTÁRIO

7

Fernando F. Castellani

Coordenação geral
Fábio Vieira Figueiredo
Fernando F. Castellani
Marcelo Tadeu Cometti

Inclui questões:
Cespe
Vunesp
FCC

Editora Saraiva

Coordenação Geral

Fábio Vieira Figueiredo: Advogado, consultor jurídico, parecerista e articulista em Direito Civil. Mestre em Direito Civil Comparado (PUCSP). Pós-graduado em Direito Empresarial e Contratual. Professor concursado e coordenador do Núcleo de Prática e Pesquisa Jurídica da Universidade Municipal de São Caetano do Sul (USCS), professor da graduação, pós-graduação e do departamento de cursos de extensão da Universidade São Judas Tadeu (USJT) e da graduação e pós-graduação da Faculdade de Direito Professor Damásio de Jesus (FDDJ). Professor de cursos preparatórios para concursos e OAB. Membro do Instituto de Direito Privado, do Instituto Brasileiro de Direito Desportivo e do Instituto dos Advogados de São Paulo – CNA. Coordenador pedagógico de cursos preparatórios para concursos do Complexo Jurídico Damásio de Jesus (CJDJ).

Fernando F. Castellani: Advogado e consultor jurídico. Mestre e doutorando em Direito Tributário pela PUCSP. Professor dos cursos do IBET, do Complexo Jurídico Damásio de Jesus, do Via Saraiva, do Curso Ductor — Campinas e da FACAMP. Diretor acadêmico do Complexo Jurídico Damásio de Jesus, em São Paulo. Autor do livro *Empresa em crise*: falência e recuperação judicial, por esta Editora.

Marcelo Tadeu Cometti: Advogado, especialista e mestre em Direito Comercial (PUCSP), coordenador pedagógico dos cursos para o Exame da OAB do Complexo Jurídico Damásio de Jesus e do IDEJUR (Instituto de Desenvolvimento de Estudos Jurídicos). Professor de Direito Empresarial nos cursos de graduação e pós-graduação da Faculdade de Direito Damásio de Jesus e em cursos preparatórios

coleção OAB *nacional*

Primeira Fase

DIREITO TRIBUTÁRIO

7

Fernando F. Castellani

Coordenação geral
Fábio Vieira Figueiredo
Fernando F. Castellani
Marcelo Tadeu Cometti

edição 2009

Editora Saraiva

Editora Saraiva

Av. Marquês de São Vicente, 1697 – CEP 01139-904
Barra Funda – São Paulo-SP
Vendas: (11) 3613-3344 (tel.) / (11) 3611-3268 (fax)
SAC: (11) 3613-3210 (Grande SP) / 0800557688 (outras localidades)
E-mail: saraivajur@editorasaraiva.com.br — Acesse: www.saraivajur.com.br

FILIAIS

AMAZONAS/RONDÔNIA/RORAIMA/ACRE
Rua Costa Azevedo, 56 – Centro
Fone: (92) 3633-4227 – Fax: (92) 3633-4782 – Manaus
BAHIA/SERGIPE
Rua Agripino Dórea, 23 – Brotas
Fone: (71) 3381-5854 / 3381-5895
Fax: (71) 3381-0959 – Salvador
BAURU (SÃO PAULO)
Rua Monsenhor Claro, 2-55/2-57 – Centro
Fone: (14) 3234-5643 – Fax: (14) 3234-7401 – Bauru
CEARÁ/PIAUÍ/MARANHÃO
Av. Filomeno Gomes, 670 – Jacarecanga
Fone: (85) 3238-2323 / 3238-1384
Fax: (85) 3238-1331 – Fortaleza
DISTRITO FEDERAL
SIG QD 3 Bl. B – Loja 97 – Setor Industrial Gráfico
Fone: (61) 3344-2920 / 3344-2951
Fax: (61) 3344-1709 – Brasília
GOIÁS/TOCANTINS
Av. Independência, 5330 – Setor Aeroporto
Fone: (62) 3225-2882 / 3212-2806
Fax: (62) 3224-3016 – Goiânia
MATO GROSSO DO SUL/MATO GROSSO
Rua 14 de Julho, 3148 – Centro
Fone: (67) 3382-3682 – Fax: (67) 3382-0112 – Campo Grande
MINAS GERAIS
Rua Além Paraíba, 449 – Lagoinha
Fone: (31) 3429-8300 – Fax: (31) 3429-8310 – Belo Horizonte
PARÁ/AMAPÁ
Travessa Apinagés, 186 – Batista Campos
Fone: (91) 3222-9034 / 3224-9038
Fax: (91) 3241-0499 – Belém
PARANÁ/SANTA CATARINA
Rua Conselheiro Laurindo, 2895 – Prado Velho
Fone/Fax: (41) 3332-4894 – Curitiba
PERNAMBUCO/PARAÍBA/R. G. DO NORTE/ALAGOAS
Rua Corredor do Bispo, 185 – Boa Vista
Fone: (81) 3421-4246 – Fax: (81) 3421-4510 – Recife
RIBEIRÃO PRETO (SÃO PAULO)
Av. Francisco Junqueira, 1255 – Centro
Fone: (16) 3610-5843 – Fax: (16) 3610-8284 – Ribeirão Preto
RIO DE JANEIRO/ESPÍRITO SANTO
Rua Visconde de Santo Isabel, 113 a 119 – Vila Isabel
Fone: (21) 2577-9494 – Fax: (21) 2577-8867 / 2577-9565
Rio de Janeiro
RIO GRANDE DO SUL
Av. Ceará, 1360 – São Geraldo
Fone: (51) 3343-1467 / 3343-7563
Fax: (51) 3343-2986 / 3343-7469 – Porto Alegre
SÃO PAULO
Av. Marquês de São Vicente, 1697 – Barra Funda
Fone: PABX (11) 3613-3000 – São Paulo

ISBN 978-85-02-07318-0 obra completa
ISBN 978-85-02-06982-4 volume 7

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Castellani, Fernando F.
Direito tributário, 7 / Fernando F. Castellani; coordenação geral Fábio Vieira Figueiredo, Fernando F. Castellani, Marcelo Tadeu Cometti. – São Paulo: Saraiva, 2009. – (Coleção OAB nacional. Primeira fase)

1. Direito tributário 2. Direito tributário – Brasil I. Figueiredo, Fábio Vieira. II. Castellani, Fernando F. III. Cometti, Marcelo Tadeu. IV. Título. V. Série

08-00347 CDU-34.336.2(81)

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito tributário 34.336.2(81)

Diretor editorial Antonio Luiz do Toledo Pinto
Diretor de produção editorial Luiz Roberto Curia
Editor Jônatas Junqueira de Mello
Assistente editorial Thiago Marcon de Souza
Produção Editorial Ligia Alves
Clarissa Boraschi Maria Coura
Estagiária Vinicius Asevedo Vieira
Arte e diagramação ERJ Composição Editorial
Revisão de provas Know-how Editorial
Serviços editoriais Karla Maria de Almeida Costa
Carla Cristina Marques
Capa Know-how Editorial

[DATA DE FECHAMENTO DA EDIÇÃO: 25-7-2008]

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Saraiva.
A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na lei n. 9.610/98 e punido pelo artigo 184 do Código Penal

A Olimpio Castellani Junior e Adriana Maria Ferreira Castellani, meus pais, pela dedicação, pelo amor, pela renúncia de muitas coisas em nome da educação e da vida dos filhos. Todo o sucesso e as conquistas minhas e de meus irmãos são os frutos de suas vidas.

A José Luiz Ferreira, meu avô, pelo exemplo de virtude, dedicação e generosidade. A vida de todos em nossa família foi marcada, para sempre, por você.

A Pedro Anderson e Maria José de Carvalho Teixeira Anderson, meus sogros. O amor e a dedicação à família são marcas essenciais de suas personalidades. A forma carinhosa e sincera como acolheram-me faz com que pareçam verdadeiros pais.

Por fim, e como sempre, a Ana Martha, minha esposa, e a Isabela, nossa amada filha. Nenhuma conquista pode ser tão importante, maravilhosa e completa quanto à constituição de uma família. Vocês são as maiores expressões de amor e de felicidade que já fui capaz de sonhar e de viver.

Sumário

Apresentação XIII

1. Considerações sobre a Prova de Direito Tributário para a OAB 1

2. Cronologia do Direito Tributário 3

2.1 Concepção do Direito Tributário: da Constituição Federal até a execução fiscal 3
- 2.1.1 Constituição Federal 4
- 2.1.2 Lei do ente competente 4
- 2.1.3 Fato gerador e nascimento da obrigação tributária 4
- 2.1.4 Formalização da obrigação tributária 5
- 2.1.5 Notificação e verificação de procedência do crédito tributário 6
- 2.1.6 Da inscrição do débito do Fisco em dívida ativa 7

3. Tributo 8

3.1 Definição 8
- 3.1.1 Prestação compulsória 9
- 3.1.2 Pecuniária 10
- 3.1.3 Instituída em lei 10
- 3.1.4 Que não constitua sanção de ato ilícito 10
- 3.1.5 Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada 11

Questões 11

4. Competência Tributária ... 13

4.1 Conceito ... 13
4.2 Características da competência tributária ... 14
4.3 Capacidade tributária ativa ... 16
4.4 Participação das receitas tributárias – critério da solidariedade ... 16
Questões ... 17

5. Espécies de Tributos ... 24

5.1 As espécies de tributos ... 24
5.2 A natureza jurídica específica dos tributos – as diferentes espécies tributárias (art. 4º do CTN) ... 25

6. Imposto ... 27

6.1 Definição ... 27
6.1.1 Classificação dos impostos ... 28
6.2 Taxas ... 31
6.2.1 Taxas de polícia ... 33
6.2.2 Taxa de serviço ... 33
6.2.3 Diferenciação de taxas e tarifas ... 35
6.3 Contribuições de melhoria ... 36
6.3.1 Valores das contribuições de melhoria ... 37
6.4 Empréstimos compulsórios ... 38
6.5 Contribuições especiais ... 40
6.5.1 Características gerais ... 40
6.5.2 Contribuições especiais sociais (ou, simplesmente, contribuições sociais) ... 40
6.5.3 Contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica ... 43
6.5.4 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE ... 43
6.5.5 Contribuições especiais de custeio do serviço de iluminação pública ... 45
Questões ... 45

7. Princípios Constitucionais Tributários ... 50

7.1 Os princípios constitucionais em espécie ... 50
7.1.1 Princípio da legalidade ... 50
7.1.2 Princípio da anterioridade ... 52
7.1.3 Princípio da irretroatividade ... 56

7.1.4 Princípio da isonomia tributária ... 56
7.1.5 Princípio do não-confisco ... 58
Questões ... 59

8. Imunidades ... 63

8.1 Imunidades genéricas ... 64
8.1.1 Imunidade genérica recíproca ... 64
8.1.2 Imunidade genérica de templos ... 66
8.1.3 Imunidade genérica de partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores, instituições de assistência social e de educação ... 68
8.1.4 Imunidade genérica de livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão ... 71
8.2 Imunidades específicas ... 73
8.2.1 Imunidade de contribuições especiais – art. 149, § 2º, I ... 73
8.2.2 Imunidade de IPI – art. 153, § 3º, III ... 74
8.2.3 Imunidade de ITR – art. 153, § 4º, II ... 74
8.2.4 Imunidade de ICMS – art. 155, § 2º, X, da CF ... 75
8.2.5 Imunidade de ITBI – art. 156, § 2º, I ... 75
8.2.6 Imunidade de contribuições especiais sociais para custeio da seguridade social – art. 195, § 7º, da CF ... 76
Questões ... 76

9. Legislação Tributária ... 79

9.1 Leis em matéria tributária ... 79
9.1.1 Emenda constitucional ... 80
9.1.2 Lei complementar ... 80
9.1.3 Lei ordinária ... 81
9.1.4 Lei delegada ... 82
9.1.5 Medida provisória ... 82
9.1.6 Decreto legislativo ... 82
9.1.7 Resoluções do Senado ... 83
9.2 Tratados e convenções internacionais ... 83
9.3 Decretos ... 83
9.4 Normas complementares ... 83
9.5 Interpretação e integração da legislação tributária ... 84

10. Relação Jurídico-Tributária 87

10.1 Fato gerador 87
10.2 Obrigação tributária 88
10.2.1 Obrigação tributária principal 89
10.2.2 Obrigação tributária acessória 90
10.3 Crédito tributário 91
10.4 Lançamento tributário 91
10.4.1 Lançamento de ofício 92
10.4.2 Lançamento por declaração 92
10.4.3 Lançamento por homologação 93
Questões 95

11. Causas Modificativas do Crédito Tributário 100

11.1 Causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário 100
11.1.1 Moratória 102
11.1.2 Recursos e reclamações administrativas 103
11.1.3 Depósito 104
11.1.4 Liminar em mandado de segurança e cautelares e antecipação de tutela em outras ações 105
11.1.5 Parcelamento 106
11.2 Causas de extinção do crédito tributário 106
11.2.1 Pagamento 107
11.2.2 Compensação 115
11.2.3 Transação 116
11.2.4 Remissão 117
11.2.5 Decadência 117
11.2.6 Prescrição 121
11.2.7 Conversão do depósito em renda 124
11.2.8 Pagamento antecipado e homologação 124
11.2.9 Consignação em pagamento 125
11.2.10 Decisão administrativa ou judicial irreformável 126
11.2.11 Dação em pagamento 126
11.3 Causas de exclusão do crédito tributário 127
11.3.1 Anistia 127
11.3.2 Isenção 128
Questões 129

12. Sujeição Passiva 134

12.1 Conceito 134
12.2 Espécies de sujeito passivo 134
12.3 Inoponibilidade de convenções privadas 136
12.4 Solidariedade 137
12.5 Capacidade tributária passiva 139
12.6 Regras sobre responsabilidade tributária – sujeição passiva indireta 140
12.6.1 Responsabilidade por transferência ou sucessão 141
12.6.2 Responsabilidade por transferência ou sucessão sobre bens imóveis 141
12.6.3 Responsabilidade por transferência ou sucessão sobre bens móveis 143
12.6.4 Responsabilidade por transferência na sucessão da pessoa física 144
12.6.5 Responsabilidade por transferência na sucessão da pessoa jurídica 146
12.7 Responsabilidade por transferência no caso de alienação de estabelecimento empresarial (trespasse) 148
12.8 Responsabilidade de terceiros 152
12.8.1 Responsabilidade de terceiros – subsidiária 153
12.8.2 Responsabilidade de terceiros – solidária ou pessoal 154
12.8.3 Responsabilidade por infrações 156
Questões 157

13. Impostos em Espécie – Impostos Federais 161

13.1 Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros 162
13.1.1 Aspectos do fato gerador 162
13.2 Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados 165
13.2.1 Aspectos do fato gerador 165
13.3 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza 166
13.3.1 Aspectos do fato gerador 168
13.4 Imposto sobre produtos industrializados 170
13.4.1 Aspectos do fato gerador 173
13.5 Imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos de valores mobiliários 175
13.5.1 Aspectos do fato gerador 175
13.6 Imposto Territorial Rural 178
13.6.1 Aspectos do fato gerador 179
13.7 Impostos sobre Grandes Fortunas 181

14. Impostos em Espécie – Impostos Estaduais e do DF 182

14.1 Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Bens e Direitos 182
14.1.1 Aspectos do fato gerador 183
14.2 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços 186
14.2.1 Aspectos do fato gerador 188
14.3 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores 191
14.3.1 Aspectos do fato gerador 191

15. Impostos em Espécie – Impostos Municipais 193

15.1 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano 193
15.1.1 Aspectos do fato gerador 195
15.2 Imposto de transmissão "intervivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição 197
15.2.1 Aspectos do fato gerador 198
15.3 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza 200
15.3.1 Aspectos do fato gerador 201
Questões 203

Apresentação

É com muita honra que apresentamos a Coleção OAB Nacional, coordenada por Fábio Vieira Figueiredo, Fernando F. Castellani e Marcelo Tadeu Cometti, que, tão oportunamente, é editada pela Saraiva, com o objetivo de servir de diretriz a bacharéis que pretendem submeter-se ao exame de habilitação profissional em âmbito nacional.

Esta Coleção primorosa diz respeito às duas fases do exame da OAB: A) A **1ª fase** contém uma parte teórica e outra destinada a exercícios de múltipla escolha, abrangendo doze matérias divididas nos seguintes volumes: 1. *Direito civil*, sobre o qual discorrem Fábio Vieira Figueiredo e Brunno Pandori Giancoli; 2. *Direito processual civil*, tendo como co-autores Simone Diogo Carvalho Figueiredo e Renato Montans de Sá; 3. *Direito comercial*, aos cuidados de Marcelo Tadeu Cometti; 4. *Direito penal*, escrito por Luiz Antônio de Souza; 5. *Direito processual penal*, redigido por Flávio Cardoso de Oliveira; 6. *Direito e processo do trabalho*, confiado a André Horta Moreno Veneziano; 7. *Direito tributário*, de autoria de Fernando F. Castellani; 8. *Direito administrativo*, da lavra de Alexandre Mazza; 9. *Direito constitucional*, a cargo de Luciana Russo; 10. *Ética profissional e Estatuto da advocacia*, redigido por Marco Antônio de Macedo Jr. e Celso Coccaro; 11. *Direito internacional*, do qual se incumbiu Gustavo Bregalda Neves; e 12. *Direitos difusos e coletivos*, que tem por autores Luiz Antônio

de Souza e Vitor Frederico Kümpel. B) A 2ª fase aborda sete matérias, contendo uma parte doutrinária e outra destinada a peças processuais, dividida desta forma: 1. *Direito civil*; 2. *Direito do trabalho*; 3. *Direito tributário*; 4. *Direito penal*; 5. *Direito empresarial*; 6. *Direito constitucional*; e 7. *Direito administrativo*.

Cumpre dizer que os autores foram criteriosamente selecionados pela experiência que têm, por serem professores atuantes em cursos preparatórios para o exame de OAB e profundos conhecedores não só da matéria por eles versada como também do estilo de provas de cada banca examinadora. Todos eles, comprometidos com o ensino jurídico, procuraram, de modo didático e com objetividade e clareza, apresentar sistematicamente os variados institutos, possibilitando uma visão panorâmica de todas as matérias, atendendo assim à necessidade de o candidato recordar as informações recebidas no curso de graduação, em breve período de tempo, levando-o a refletir, pois a forma prática de exposição dos temas abre espaço ao raciocínio e à absorção dos conceitos jurídicos fundamentais, dando-lhe uma orientação segura.

Pela apresentação de um quadro devidamente programado, pela qualidade da análise interpretativa dos institutos pertencentes aos vários ramos jurídicos, pela relevância dada à abordagem prática, pelo aspecto nitidamente didático e pela objetividade, esta Coleção, que, em boa hora, vem a lume, será de grande importância aos que pretendem obter habilitação profissional e a toda a comunidade jurídico-acadêmica, por traçar os rumos a serem trilhados na prática da profissão.

São Paulo, 18 de abril de 2008.

Maria Helena Diniz

1

Considerações sobre a Prova de Direito Tributário para a OAB

De imediato, é importante frisar algumas características da prova de Direito Tributário para a OAB: i) a prova não é das mais difíceis (é uma ótima prova para conseguir pontuação); e ii) geralmente, a prova de Direito Tributário da OAB é uma prova na qual a maioria das questões é passível de ser respondida pelo simples texto legal.

A forma de se preparar para as provas de Direito Tributário para a OAB, obviamente, pode incluir a leitura de alguns autores e de material específico, mas simplesmente pela leitura de textos de lei (CF e CTN) é bem provável que o aluno tenha material e informações suficientes para resolver de 60 a 80% das questões, variando um pouco entre os Estados e as provas. Normalmente, contudo, a simples leitura de texto de lei é suficiente para se conseguir uma ótima pontuação nessa prova específica.

O aluno, em sua preparação, deverá realizar a leitura dos seguintes dispositivos legais:

a. Constituição Federal, especificamente os artigos do Sistema Tributário Nacional.
   - **a.1.** arts. 145 a 162;
   - **a.2.** art. 177 (artigo sobre Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico);

a.3. art. 195 (artigo sobre Contribuições para Seguridade Social).

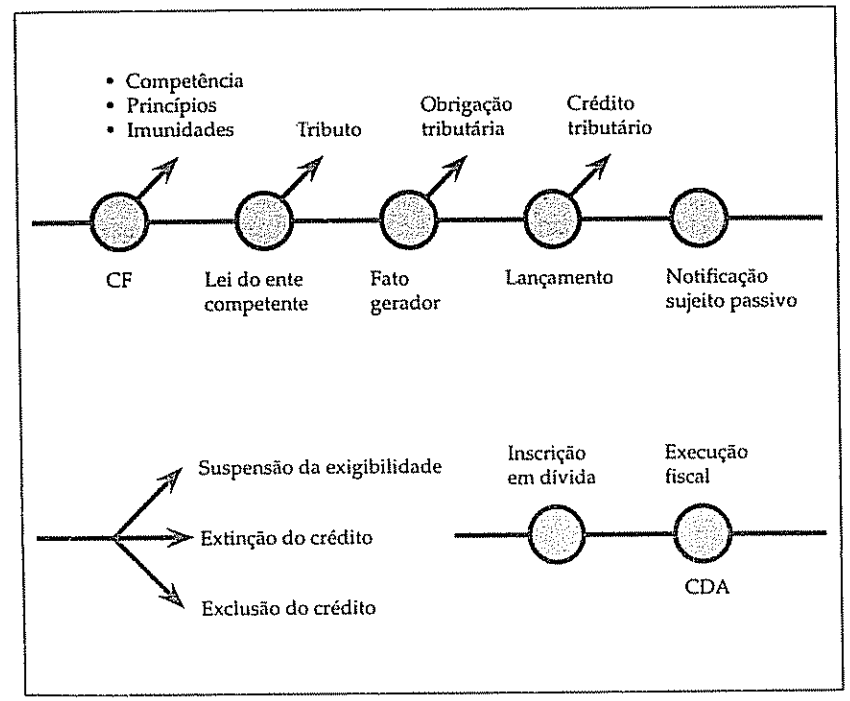
b. Código Tributário Nacional (CTN).

b.1. Livro 2 do CTN (arts. 96 a 205).

2

Cronologia do Direito Tributário

2.1 Concepção do Direito Tributário: da Constituição Federal até a execução fiscal



2.1.1 Constituição Federal

O Direito Tributário, assim como todos os demais ramos do direito, nasce no texto constitucional. A Constituição estabelece as regras de competência tributária, ou seja, a definição da aptidão legislativa dos entes tributantes para a criação de tributos. Aliado a isso, define as espécies tributárias, os princípios constitucionais tributários e as imunidades. Nesse momento da cronologia, temos apenas e tão-somente a delimitação do poder de tributar, por meio da definição das competências (tributos passíveis de serem criados e as pessoas competentes para tanto).

2.1.2 Lei do ente competente

A Constituição atribui competência a cada um dos entes tributantes (pessoas jurídicas de direito público interno). Em outras palavras, a CF atribui competência para a União criar tributos federais, para os Estados criarem tributos estaduais, e assim sucessivamente. Para continuar o caminho de materialização do Direito Tributário, contudo, é preciso a edição de **lei** por parte do ente competente: lei federal para criar o tributo federal; lei estadual para criar o tributo estadual; lei municipal para criar o tributo municipal.

Assim, para a cronologia do direito tributário prosseguir, é necessária a atividade legislativa de cada ente, a edição de lei instituidora de tributos. Em outras palavras, é necessário, no caminho do Direito Tributário, que o ente competente (definido pela atribuição direta e exclusiva do texto constitucional) exercite essa competência. E como ele exercita competência? **Legislando**. Pelo Princípio da Legalidade, o ente competente edita a lei para instituir, efetivamente, o tributo.

2.1.3 Fato gerador e nascimento da obrigação tributária

Diante da atividade legislativa descrita anteriormente, temos a instituição do tributo, por meio da descrição de um fato de possível ocorrência e a prescrição de uma obrigação de pagar determinadas quantias (tributo).

Como sabemos, contudo, não basta, para o direito, a previsão legal de determinadas situações. É necessário, para o caminho do Direito Tributário, a ocorrência do fato abstratamente previsto na legislação. Em outras palavras, é preciso que se verifique a ocorrência do fato gerador da obrigação. Por enquanto, existe somente a previsão abstrata de que, caso ocorram determinados fatos, deverá nascer uma relação jurídica específica, a obrigação tributária.

Para prosseguirmos nossa análise, é necessária a ocorrência, no mundo **dos fatos**, na **realidade**, daquele fato previsto na legislação. É preciso que ocorra, para falar tecnicamente, **o fato gerador**. Ocorrido o fato gerador, aplica-se a lei e teremos o nascimento da obrigação tributária.

2.1.4 Formalização da obrigação tributária

Ocorrido o fato gerador, nos termos do CTN, teremos o nascimento da obrigação tributária. Essa obrigação, contudo, precisa ser formalizada para que o fisco tome conhecimento de seu nascimento. Faz-se necessária a formalização do crédito tributário.

A obrigação tributária é documentada, formalizada, materializada, por intermédio de um procedimento específico do Direito Tributário, chamado **lançamento tributário**. O lançamento tributário, portanto, nada mais é que o **procedimento de formalização da obrigação**, e transforma a obrigação (por enquanto, abstrata, não quantificada, não documentada) em algo materializado e expresso em forma de documento.

Essa obrigação tributária (nascida com o fato gerador), materializada pelo lançamento, recebe um nome diferente. O CTN usa a expressão "crédito tributário". Para fins de prova, existe uma seqüência cronológica (criticada por certa doutrina, mas didática para nossas provas): ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação

Realizado o lançamento, nasce o crédito tributário. Resumindo: fato gerador → obrigação → lançamento → crédito tributário.

No momento em que se faz esse lançamento, transforma-se a obrigação (aquele dever ainda abstrato) em algo palpável, exigível, líquido: o crédito tributário. Esse lançamento, para constituir o crédito, precisa ser notificado ao sujeito passivo. Portanto, esse lançamento deve ser informado ao sujeito passivo.

2.1.5 Notificação e verificação de procedência do crédito tributário

Regra geral, no momento que se faz a notificação, espera-se que o contribuinte tome o caminho natural, ou seja, proceda ao pagamento. **O crédito é constituído para ser pago!** Essa é a idéia geral. Contudo, nem sempre isso acontece. Poderão existir, nesse momento, algumas causas que modificam o crédito tributário.

Com base nessa nomenclatura, **causas modificativas do crédito tributário**, trataremos de três grupos diversos: causas de suspensão da exigibilidade (art. 151 do CTN), causas de extinção do crédito tributário (art. 156 do CTN) e causas de exclusão do crédito (art. 175 do CTN).

Apenas para iniciarmos nossa análise, podemos ter uma pequena definição de cada uma das causas modificativas do crédito tributário: i) causas de suspensão da exigibilidade impedem a cobrança forçada, suspendendo a característica da exigibilidade (o Fisco não pode tomar as medidas tendentes ao recebimento do crédito – moratória, depósito, recursos e reclamações administrativas, liminar, antecipação de tutela e parcelamento); ii) causas de extinção implicam o desaparecimento da relação jurídica do tributário (pagamento, compensação, remissão, transação, decadência, prescrição, pagamento antecipado e homologação, consignação em pagamento, decisão administrativa ou judicial irreformável e dação de bens imóveis em pagamento); iii) causas de exclusão impedem a própria constituição do crédito tributário (isenção e anistia).

2.1.6 Da inscrição do débito do Fisco em dívida ativa

Diante da não-ocorrência de uma causa de extinção do crédito tributário (o que implicará a manutenção do crédito tributário), o Fisco tomará as medidas necessárias ao recebimento, buscando a satisfação forçada do crédito.

Para que o Fisco exija o cumprimento da sua obrigação, algumas fases intermediárias são necessárias. Deve-se proceder, em primeiro lugar, a **inscrição** do crédito. O Fisco materializa a existência desse crédito tributário na contabilidade pública, em um controle legal chamado **dívida ativa** (conjunto de todos os créditos do ente tributante).

Após a inscrição, o ente tributante extrai um título executivo extrajudicial, chamado de **Certidão da Dívida Ativa** ou **CDA**.

Com essa CDA (certidão da dívida ativa), o ente tributante procede ao ajuizamento da ação específica de cobrança do crédito tributário: a execução fiscal, regulada pela Lei n. 6.830/80.

Portanto, após a inscrição do crédito, procede-se à extração da CDA e o ajuizamento da execução fiscal. A partir desse momento, entra-se na fase processual de exigência do crédito tributário.

3

Tributo

3.1 Definição

Tributo, em uma primeira definição possível (ainda não a mais técnica, contudo, didática, como forma de nos aproximarmos de nosso objeto) é uma das formas de **transferência de riqueza** para o Estado. Por intermédio do tributo, transfere-se uma parte da riqueza dos cidadãos para o Estado.

Mas, por que se faz essa entrega de riqueza para o ente tributante? Por um motivo óbvio: o Estado deve cumprir e desempenhar uma série de atividades essenciais, disponibilizando-as aos seus administrados (serviços, estrutura administrativa e de pessoal, obras públicas etc.). Para exercer esse papel, contudo, o Estado precisa de dinheiro, de fontes de recursos, de fontes de custeio (nada é de graça para o Estado!). **Uma dessas fontes é o tributo.**

Vale salientar que o tributo é apenas **uma das formas de transferência** de riquezas, o que equivale dizer que existem outras. Seguindo as lições do sempre atual Geraldo Ataliba, todas as vezes que estivermos diante de uma obrigação de entregar dinheiro ao Estado, poderemos estar diante de quatro possíveis obrigações: i) obrigação contratual; ii) obrigação sancionatória (multa); iii) obrigação indenizatória; ou iv) obrigação tributária.

Em todos esses casos, há transferência de riquezas, mas não estaremos, sempre, diante de pagamento de tributo! Logo, o **tributo não é a única, é apenas uma das formas de transferência de riquezas** para o Estado. Sendo uma das possíveis, necessitará, portanto, de requisitos específicos para a sua caracterização.

A doutrina poderia tentar construir um conceito de tributo, buscando definir quais os melhores requisitos para a sua caracterização. Contudo, esse trabalho é desnecessário, já que o legislador definiu tais requisitos. Para que essa transferência de riqueza seja considerada, *tecnicamente*, tributo, serão necessários os requisitos constantes do art. 3º do CTN:

- prestação compulsória;
- pecuniária;
- instituída em lei;
- não sancionatória (que não constitua sanção de ato ilícito);
- cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

3.1.1 Prestação compulsória

A expressão "compulsória", utilizada pelo CTN, significa que o tributo é uma obrigação que nasce independentemente da vontade dos sujeitos envolvidos, ou seja, uma prestação de nascimento compulsório. **Basta a ocorrência do fato gerador.**

Por exemplo, ao se proceder à circulação onerosa de mercadoria, pouco importa se o indivíduo concorda ou não, se aceita ou não o nascimento da obrigação tributária: a obrigação do ICMS nascerá de maneira compulsória, pela simples ocorrência da operação mercantil. A vontade das partes se exaure na decisão ou não pela prática do ato. Daí para frente, é irrelevante a vontade das partes. O mesmo raciocínio serve para os demais tributos. A expressão "compulsória" se refere ao **nascimento da obrigação**, não ao seu cumprimento.

3.1.2 Pecuniária

Tributo tem que ser uma prestação de caráter pecuniário, ou seja, deve ser obrigatoriamente quantificado como uma medida em dinheiro. Sua medida deve expressar determinado valor monetário.

Importante perceber que a entrega de dinheiro não é a única forma de cumprir a obrigação tributária. Em outras palavras, a obrigação tributária pode ser extinta por situações diversas da entrega de dinheiro ao Estado.

Existem outras formas para o cumprimento da obrigação tributária: podemos lembrar a entrega de um bem (dação em pagamento), decurso de prazo (prescrição e decadência), encontro de contas (compensação), entre outras.

Ao se falar que o tributo é uma **prestação pecuniária**, estamos falando da definição do tributo, de sua quantificação. **Tributo deve ser quantificado em dinheiro**, independentemente da forma do cumprimento da obrigação. Uma quantia pecuniária determinada. Com essa afirmação, acabamos por concluir que, no Brasil, não se admite a instituição de tributos *in natura*, ou seja, tributos definidos ou quantificados como parte de bens ou trabalho humano.

3.1.3 Instituída em lei

Repetição do princípio da legalidade. **Somente a lei pode instituir o tributo**, regulando a relação jurídica tributária. Somente a lei pode criar, alterar ou extinguir o tributo. A prestação tributária é de trato exclusivo da lei (lei do ente competente).

3.1.4 Que não constitua sanção de ato ilícito

O CTN, ao estabelecer que o tributo **não constitui sanção de ato ilícito**, faz a diferenciação fundamental entre tributo e multa. Tributo e multa não se confundem. Isso porque, nos termos do CTN, tributo somente pode ter por fato gerador situação lícita, fato lícito. Tributo não incide sobre fato ilícito.

O fato gerador da sanção, por sua vez, por excelência, é ato ilícito. Portanto, tributo e multa, pela própria definição do CTN, **jamais se confundem**.

3.1.5 Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

A cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada, para alguns autores, é representada pela necessidade do ato administrativo de lançamento. Para que se fale na cobrança do tributo, é preciso a sua formalização, por intermédio de um ato administrativo plenamente vinculado: o lançamento. Para outros autores, essa atividade administrativa plenamente vinculada é simplesmente o procedimento da execução fiscal. O tributo só pode ser cobrado por intermédio de **um único procedimento específico**, qual seja, o procedimento administrativo plenamente vinculado da execução fiscal.

Em qualquer dos entendimentos citados, temos por dado relevante a impossibilidade do Fisco adotar medidas diversas, sem expressa previsão legal, como forma de cobrança do crédito tributário. Ao Fisco não cabe a opção por formas alternativas de composição ou solução da situação.

Questões

1. **(OAB/MG – 2005) Considerando o tratamento normativo dado pelo Código Tributário Nacional ao conceito de tributo, é incorreto afirmar que:**
   (A) tributo é prestação pecuniária compulsória;
   (B) a denominação do tributo afeta a sua natureza jurídica específica;
   (C) o tributo não é sanção por ato ilícito;
   (D) o tributo deve ser instituído por lei.

2. **(OAB/SP – 131°) O Código Tributário Nacional – CTN – estabelece que a natureza jurídica específica do tributo é determinada:**

(A) Pela destinação legal do produto da sua arrecadação
(B) Pela denominação e demais características formais adotadas pela lei.
(C) Pelo fato gerador da respectiva obrigação.
(D) Pelo órgão fiscalizador.

3. **(OAB/SP – 130ª) Assinale a alternativa que não apresenta uma das características da definição de tributo, prevista no Código Tributário Nacional – CTN.**
(A) Tributo não constitui sanção de ato ilícito.
(B) Tributo pode ser instituído por decreto.
(C) Tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.
(D) Tributo é uma prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir.

4. **(OAB/SP – 119°) A destinação do produto da arrecadação, a luz da CF, de 1988, é:**
(A) irrelevante;
(B) relevante para todos os tributos;
(C) relevante apenas para algumas espécies, como as contribuições especiais;
(D) relevante para os impostos extraordinários em caso de guerra.

5. **(OAB/SP – 116°) A natureza jurídica específica de um tributo, segundo o CTN, é determinada:**
(A) em função de sua denominação jurídico formal;
(B) pelas características da relação jurídica dela decorrente;
(C) em razão das peculiaridades dos sujeitos ativo e passivo da obrigação;
(D) pelo fato gerador da respectiva obrigação tributária.

Gabarito

1. B
2. C
3. B
4. C
5. D

4

Competência Tributária

4.1 Conceito

Competência tributária é uma parcela do poder de tributar. Nada mais é que a possibilidade de os entes criarem tributos. Num sentido completo e técnico, competência tributária é a **aptidão legislativa** dos **entes tributantes** para instituírem **tributos**, definidos e atribuídos pela **Constituição Federal**.

Competência tributária é uma matéria de trato exclusivo do texto constitucional. A aptidão de legislar, de criar tributos, é dada, apenas e somente, pela Constituição Federal, aos entes tributantes (União, Estados, DF e Municípios).

Cada ente, para exercitar sua competência tributária, precisa editar lei própria. Assim, para exercitar a competência, a União precisa editar uma lei federal para instituir o tributo federal; os Estados e o Distrito Federal, lei estadual para instituir o tributo estadual; os Municípios, lei municipal para instituírem o tributo municipal.

Vale dizer que a CF, no Brasil, **não cria tributo algum**. A CF limita-se a dar aptidão e a atribuir competência, estabelecendo os tributos possíveis de serem criados, assim como os entes aptos a criar cada tributo. Sua criação efetiva será realizada pela lei do ente competente.

Nesse primeiro momento, no texto constitucional, tem-se apenas a definição da competência. O exercício da competência se dá na esfera infraconstitucional.

A competência é **definida no texto constitucional**, mas é **exercida pelo texto infraconstitucional** (por meio de lei do ente competente). Os entes exercitam essa competência para a criação de fontes de custeio de suas atividades (garantindo, com isso, sua autonomia financeira) sempre nos estritos e limitados termos definidos na CF.

4.2 Características da competência tributária

A doutrina, de maneira quase unânime, estabelece algumas características da competência tributária.

a. **Privatividade:** competência tributária é privativa, no sentido de **exclusiva**. A Constituição Federal, ao fazer a divisão das competências, atribui alguns tributos para a União, alguns para os Estados e alguns para os Municípios. Ao fazer essa divisão, a Constituição age de maneira inflexível, de maneira definitiva, com exclusividade. Somente o ente que recebe a competência tributária pode exercê-la. A atribuição de competência para um dos entes implica a automática incompetência dos demais.
b. **Indelegável:** de certa forma, é conseqüência da primeira. Significa a impossibilidade de o ente competente autorizar outro a exercer sua competência. A competência, atribuída pela CF, somente pode ser exercitada pelo ente originariamente definido.
c. **Inalterável:** competência tributária é de trato exclusivo da Constituição. Já que somente a Constituição pode regular matéria de competência tributária, estabelecendo a distribuição de competência, não há de se falar na possibilidade de a lei do ente competente alterar as regras de competência. Como é exclusiva e indelegável, então a lei do ente competente não pode tratar de competência. Portanto, nesse sentido, ela é inalterável.

Atenção especial deve ser dirigida a essa característica. Competência tributária é inalterável ao se pensar em lei do ente competente, conforme explicação anterior. Mas, no Brasil, existe a possibilidade de alterar a fonte da competência. Há a possibilidade, por meio do poder constituinte derivado, de edição de **Emendas Constitucionais**. Com isso, a competência tributária somente é inalterável pela lei do ente, mas não no sistema tributário como um todo, já que as emendas constitucionais podem implementar tal alteração.

d. **Incaducável:** por esse atributo, afastam-se os efeitos da decadência, ou seja, a perda de um direito por seu não-exercício por determinado lapso. Em outras palavras, o não-exercício da competência, por qualquer prazo, não implicará a sua perda. Podem se passar 20, 30, 50 anos. Mesmo que o ente tributante não exerça a competência, no momento em que achar conveniente, poderá exercê-la.

   Vale lembrar, como exemplo de competência ainda não exercida, a previsão constitucional para a instituição de impostos sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF).

   Importante que se diga que essa regra de incaducabilidade não significa a possibilidade de cobrar tributos incidentes sobre fatos geradores ocorridos anteriormente a sua edição, já que temos a incidência do princípio da irretroatividade; é apenas a possibilidade de exercer o direito relacionado à competência tributária a qualquer momento (a edição de lei, instituindo o tributo).
e. **Exercício facultativo:** o ente tributante exerce a competência tributária somente se desejar, caso tenha interesse político nisso. Não há como obrigar o ente tributante a editar lei, criando tributo (basta lembrar do imposto sobre grandes fortunas).

   É importante lembrarmos, neste momento, da Lei Complementar n. 101, de 2000, chamada **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Esse diploma estabelece uma **sanção** para os entes tributantes estaduais e municipais que deixam de instituir os tributos de sua competência (retenção de repasses de recursos para os en-

tes tributantes que não exercitam sua competência na plenitude). Diante disso, apesar da discussão sobre a constitucionalidade ou não da medida, para fins de provas, vale a redação do dispositivo, impondo o dever de instituição de tributos para tais entes.

4.3 Capacidade tributária ativa

O conceito de **competência tributária** não se confunde com o conceito de **capacidade tributária ativa**.

Competência é a aptidão, a possibilidade jurídica de **editar uma lei**, instituindo um tributo. Após a instituição do tributo, no caso de ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária, posteriormente formalizada pelo lançamento tributário, dando ensejo ao nascimento do crédito tributário. Não cumprida, voluntariamente, a obrigação, deve, o ente, tomar as medidas coercitivas necessárias para receber tal crédito, ajuizando a competente execução fiscal.

Capacidade tributária ativa é a aptidão para cobrar o tributo. Mais do que isso, **cobrar, arrecadar e fiscalizar o tributo**. É a aptidão de ser credor na relação jurídico-tributária para figurar no pólo ativo dessa relação

Perceba-se a diferença: enquanto a competência significa **instituir** o tributo, capacidade tributária ativa significa **cobrar** o tributo.

4.4 Participação das receitas tributárias – critério da solidariedade

As pessoas políticas de direito público interno gozam de uma tríplice autonomia, identificada no campo político, administrativo e financeiro. Como forma de garantir a chamada autonomia financeira, o legislador constituinte estabelece, para cada ente, **fontes de custeio próprias**, ou seja, garante a cada um deles uma parcela própria da competência.

Porém, essa autonomia financeira é complementada por intermédio do chamado critério da **divisão dos recursos tributários**, ou, também, critério da **solidariedade**. Isso significa que alguns tributos, nos termos da Constituição Federal, são instituídos e cobrados por um determinado ente, mas os valores arrecadados devem ser **partilhados** entre todos os entes. Essas regras constam dos arts. 157 a 162 da Constituição Federal.

Questões

1. **(OAB/SP – 132º) Assinale a alternativa correta.**

(A) Em casos excepcionais, os Estados, mediante lei ordinária, poderão instituir tributos, desde que ainda não previstos na Constituição Federal.

(B) Somente a União, mediante lei complementar, poderá instituir impostos não previstos na Constituição Federal, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal.

(C) A União, mediante lei complementar, poderá determinar que a parcela do ICMS (de competência constitucional dos Estados) seja recolhida a ela, para fazer frente a programas de erradicação da fome no país.

(D) Os Municípios, mediante lei ordinária, poderão dispor que, do valor do I.T.R. – Imposto Federal sobre a Propriedade Territorial Rural – devido sobre imóveis rurais existentes nos respectivos municípios, 80% (oitenta por cento) sejam a eles recolhidos.

2. **(OAB/CESP – UnB – 2007.1) A União instituiu certo tributo federal e atribuiu a uma autarquia a função de arrecadar e fiscalizar o mencionado tributo. Tendo como referência inicial a situação acima apresentada, assinale a opção correta acerca da competência tributária.**

(A) Em havendo discussão judicial acerca do tributo instituído, a autarquia não será beneficiada pelas garantias e privilégios processuais atribuídos à União.

(B) A atribuição das funções de arrecadar e fiscalizar o tributo instituído pela União poderia ter sido conferida à pessoa jurídica de direito privado.

(C) É lícito que a União revogue, a qualquer tempo e por ato unilateral, as atribuições conferidas à autarquia.

(D) A situação apresentada constitui hipótese de delegação da competência tributária da União.

3. **(OAB/SP – 133º) Por competência tributária residual, entende-se:**

(A) A faculdade de os Estados, o Distrito Federal e os Municípios também instituírem taxas e contribuições de melhoria.

(B) A faculdade da União de instituir, mediante lei complementar, empréstimos compulsórios e, mediante lei ordinária, impostos extraordinários.

(C) A faculdade de os Estados, o Distrito Federal e os Municípios também instituírem taxas e contribuições sociais, cobradas de seus servidores para o custeio, em benefício destes, de sistema de previdência e de assistência social.

(D) A faculdade da União de instituir, mediante lei complementar, impostos não expressamente previstos em sua competência tributária, desde que não-cumulativos e que tenham base de cálculo e fatos geradores diversos daqueles já discriminados pela Constituição Federal.

4. **(OAB/RS – 2007.2) Considere as assertivas abaixo sobre tributos.**

I – Os tributos previstos na Constituição Federal são apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

II – A taxa pode ter base de cálculo ou fato gerador idêntico aos que correspondem a imposto, porém não pode ser calculada em função do capital das empresas.

III – Segundo o Código Tributário Nacional, compete ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios instituírem, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios.

Quais são corretas?

(A) apenas I;

(B) apenas II;

(C) apenas III;

(D) apenas II e III.

5. **(OAB/PR – 2007.1) Assinale a alternativa correta:**

(A) medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto nos casos previstos pela Constituição da República, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada;

(B) é competência concorrente da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observadas as disposições constitucionais;

(C) lei ordinária pode estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei complementar, estabelecer normas de igual objetivo;

(D) as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de competência exclusiva da União não incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

6. **(OAB/RJ – 32º) A parafiscalidade consiste:**

(A) Na utilização do tributo como instrumento de proteção da indústria nacional e não como instrumento de arrecadação de recursos financeiros para o tesouro público.

(B) No repasse de recursos financeiros à fazenda pública, independentemente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

(C) Na arrecadação de tributos que serão recolhidos ao fisco respectivo e, após, transferidos à pessoa jurídica de direito privado para o fim de cumprir uma finalidade social, de assistência social ou cultural.

(D) Na transferência, pela pessoa de direito público competente, da titularidade de tributo a pessoa diversa do Estado, a fim de que passe a dispor da arrecadação em benefício de suas próprias finalidades.

7. (OAB/DF – 2006.3) Sobre a competência tributária, assinale a alternativa incorreta:
   (A) compete à União instituir impostos sobre grandes fortunas, importações e exportações;
   (B) compete aos Municípios instituir impostos sobre a propriedade territorial urbana;
   (C) compete ao Distrito Federal e aos Municípios instituir a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública;
   (D) compete aos Estados instituir impostos sobre a transferência onerosa de imóveis entre vivos.

8. (OAB/RO – 43°) A competência da União para a instituição de impostos não previstos de forma expressa no texto da constituição é chamada de:
   (A) competência suplementar;
   (B) competência subsidiária;
   (C) competência heterônoma;
   (D) competência residual.

9. (OAB/CESP – UnB – 2007.1) Assinale a opção correta acerca da legislação tributária.
   (A) Os empréstimos compulsórios somente serão instituídos mediante lei complementar.
   (B) A discriminação dos serviços a serem tributados pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) será veiculada por lei ordinária.
   (C) Apenas emendas constitucionais estabelecerão as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações de exportação.
   (D) É lícito que a matéria atinente à fixação das alíquotas mínimas para o IPVA seja disciplinada por decreto.

10. (OAB/SP – 131°) A Constituição Federal estabelece que:
    (A) Compete exclusivamente à União legislar sobre direito tributário.
    (B) Os Estados podem legislar sobre direito tributário, desde que autorizados pelo Senado Federal.
    (C) Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito tributário.
    (D) Os Municípios não têm competência para legislar sobre direito tributário.

11. (OAB/RJ – 32°) Com relação à competência para estabelecer normas gerais de direito tributário, julgue os seguintes itens.
    I – A lei complementar tributária pode fixar alíquotas específicas para tributos da competência estadual ou municipal.
    II – A lei complementar tributária deve versar apenas sobre normas gerais tributárias, consideradas estas como normas-quadro, versando sobre princípios, diretrizes e balizas normativas, dentro das quais o ente tributante deverá exercer sua competência tributária, definindo os elementos essenciais da hipótese de incidência, respeitando o princípio federativo e seu corolário: a autonomia financeira e tributária dos entes integrantes da República Federativa do Brasil.
    III – As obrigações acessórias, em relação a tributos de competência de estados e municípios, podem ser especificadas em lei complementar tributária federal.
    IV – Na hipótese de ser revogada a lista de serviços anexa à lei complementar tributária nacional do ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), não poderão os municípios cobrar o referido imposto em seus territórios.

    Estão certos apenas os itens:
    (A) I e II.
    (B) I e III.
    (C) II e III.
    (D) II e IV.

12. (OAB/SP – 131°) Sobre a competência tributária da União, assinale a alternativa correta.
    (A) Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais.
    (B) Compete à União instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; e transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

(C) Compete primeiramente aos Estados e, subsidiariamente, à União, instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas

(D) Compete à União instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; propriedade de veículos automotores; e serviços de qualquer natureza

13. **(OAB/CESP – UnB – 2006.3) Segundo a Constituição Federal, o DF não tem competência para:**

(A) Tributar o transporte intermunicipal de pessoas.

(B) Tributar os serviços de qualquer natureza.

(C) Criar contribuições previdenciárias a serem cobradas dos empregados do setor privado.

(D) Criar contribuição destinada à iluminação pública.

14. **(OAB/SP – 131°) Sobre os tributos previstos no Código Tributário Nacional – CTN – assinale a alternativa correta.**

(A) Imposto é o tributo cuja obrigação tem, por fato gerador, uma situação que depende de uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

(B) As taxas têm, como fato gerador, o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, e somente podem ser cobradas pela União.

(C) Em razão do princípio da legalidade, é vedado, ao Poder Executivo, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto sobre a importação.

(D) As taxas não podem ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam ao imposto.

15. **(OAB/RJ – 31°) São tributos de competência comum:**

(A) a taxa e a contribuição de melhoria;

(B) a taxa e a tarifa;

(C) o imposto sobre serviços de qualquer natureza e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

(D) o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos e o imposto sobre transmissão intervivos, por ato oneroso, de bens imóveis.

Gabarito

1. B
2. C
3. D
4. C
5. A
6. D
7. D
8. D
9. A
10. C
11. D
12. A
13. C
14. D
15. A

5

Espécies de Tributos

5.1 As espécies de tributos

Como bem sabemos, existe uma discussão doutrinária sem fim no sentido da definição das espécies tributárias previstas em nosso ordenamento. Alguns autores, representativos da doutrina clássica, defendem a existência de três espécies (impostos, taxas e contribuições de melhoria). Outros autores, por sua vez, defendem a existência de cinco diferentes e independentes espécies (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais).

Para fins de prova de OAB, esta discussão não é relevante. Adotaremos a posição do STF, no sentido de que tributo é um gênero dividido em cinco diferentes espécies. Tributo pode ser da espécie **imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais**.

Importante que fique claro que, mesmo para os autores que defendem a existência de apenas três espécies diferentes, não se discute a existência de empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Para esses autores, apenas temos que esses tributos não

são espécies independentes, ou seja, entendem tais tributos como subespécies de impostos, taxas ou contribuições (dependendo do fato gerador da obrigação).

5.2 A natureza jurídica específica dos tributos – as diferentes espécies tributárias (art. 4º do CTN)

Ao iniciarmos a classificação das espécies tributárias, devemos escolher critérios de classificação. Toda classificação pressupõe a escolha de critérios. Assim como o conceito de tributo, poderíamos escolher e tentar imaginar melhores formas de classificar as espécies tributárias. Contudo, esse trabalho é desnecessário. O CTN escolheu e definiu esse elemento por nós.

O elemento diferenciador de cada espécie de tributo está definido no CTN. Ele estabelece que o elemento diferenciador das espécies tributárias é o seu **fato gerador** (situação suficiente e necessária para o nascimento da obrigação tributária).

Assim, nos termos do CTN, temos que, ao menos inicialmente, os tributos são diferenciados pelo fato gerador. Isso quer dizer que os impostos têm fatos geradores diferentes das taxas, das contribuições, e assim sucessivamente.

O mesmo art. 4º do CTN ainda explicita uma outra importante regra: a total irrelevância, na classificação das espécies, da denominação dada pelo legislador. Em outras palavras, o nome escolhido pelo legislador não vincula o intérprete jurídico. O regime jurídico aplicável à determinada figura tributária será imposto pela espécie tributária (definida, como vimos, pelo fato gerador).

O CTN, no mesmo artigo, estabelece, ainda, que a natureza jurídica do tributo não depende da **destinação do produto da arrecadação**. Isso significa que a eventual destinação dada pela lei orçamentária não é, em tese, relevante para a definição da espécie tributária.

Essa regra, apesar de clara e **possível de ser exigida pelas provas**, não pode ser considerada ainda vigente em nosso ordenamento. Diante das regras impostas pela CF de 1988, especialmente para as contribuições especiais, a destinação do tributo, em alguns casos, faz parte de um regime jurídico específico. Assim, o melhor entendimento é no sentido da não recepção de tal dispositivo.

Concluindo, nos termos do CTN, a definição da espécie tributária depende do fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante a nomenclatura dada pelo legislador e a destinação específica dos recursos. A partir de agora, verifiquemos as espécies tributárias.

6 Imposto

6.1 Definição

A espécie tributária **imposto** tem previsão constitucional no art. 145, I, da CF. Por definição: "Imposto é a modalidade de tributo que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal" (art. 16 do CTN). Em outras palavras, o imposto, por excelência, é um tributo cujo fato gerador é algo no qual o Estado **não tem participação alguma**.

O fato gerador do imposto é, por definição, uma **situação jurídica** do sujeito passivo ou uma **atividade** que ele desempenha. Fato gerador do imposto ou é uma situação jurídica (ser proprietário, por exemplo), ou uma atividade que ele exerce (importar bens, exportar bens, circular mercadoria, prestar serviço).

Imposto é um tributo por excelência **não contraprestacional**. A doutrina clássica (Geraldo Ataliba, como expoente máximo) define imposto como um tributo **não-vinculado**, ou seja, um tributo cujo **fato gerador** não é vinculado **a uma atividade estatal**.

Por definição constitucional, os impostos são tributos que não podem ter suas receitas vinculadas a qualquer despesa específica (art. 167, IV, da CF). De certa forma, isso nos mostra que os impostos são tributos cujo objetivo principal é angariar fundos para os entes desenvolverem suas atividades gerais.

É claro que os impostos, assim como todos os demais tributos, acabarão por receber alguma destinação específica na lei orçamentária. Ao estabelecer a vedação de destinação específica, a CF impede que as receitas dos impostos sejam **destinadas previamente**. Com isso, mostra-se impossível a criação de um imposto para custear a saúde, a educação, os transportes ou qualquer outra atividade estatal específica.

6.1.1 Classificação dos impostos

Os impostos, por sua vez, podem ser classificados com base em diferentes critérios. A doutrina diferencia os impostos em diretos e indiretos, em reais e pessoais, entre outros. Utilizaremos a classificação constitucional dos impostos.

Com base nesse critério, os impostos podem ser classificados em federais, estaduais e municipais. Os federais, por sua vez, podem ser divididos em ordinários, extraordinários e residuais. Passemos à classificação.

6.1.1.1 Impostos federais ordinários

A CF estabelece uma rígida distribuição de competências tributárias entre os entes, de forma que à União Federal cabem alguns impostos específicos.

O art. 153 da CF estabelece os chamados impostos federais ordinários. Essa nomenclatura, "ordinário", quer demonstrar apenas que se trata de impostos que, para a sua criação, não se exige qualquer situação ou requisito específico, apenas o respeito ao processo legislativo, definido pela CF. São ordinários no sentido de comuns, de normais.

São impostos federais ordinários: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre a Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativo a títulos ou valores mobiliários (IOF), Imposto Territorial Rural (ITR) e Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).

6.1.1.2 Impostos estaduais ordinários

Assim como a União, os Estados e o DF também detêm uma competência ordinária para impostos, ou seja, também são titulares da possibilidade de criar alguns impostos, simplesmente respeitando o processo legislativo exigido pela CF.

Nos termos do art. 155 da CF, os Estados e o DF podem criar os seguintes impostos ordinários: Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de bens e direitos (ITCMD), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA).

6.1.1.3 Impostos municipais ordinários

Assim como para os demais entes, a CF também define um campo de competência específico para os Municípios, de forma que identificamos alguns impostos municipais ordinários.

Nos termos do art. 156 da CF, os Municípios podem criar os seguintes impostos: Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a Transmissão intervivos onerosa de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto Sobre Serviços (ISS).

É importante que se perceba que a CF estabelece uma regra própria para o DF. Nos termos do art. 147 da CF, o DF cumula as competências dos Estados e dos Municípios. Isso quer dizer que o DF, no campo tributário, pode criar os tributos de competências dos Estados e dos Municípios. Assim, o DF pode criar os seguintes impostos: ICMS, ITCMD, IPVA, IPTU, ITBI e ISS.

6.1.1.4 Impostos federais residuais

A CF estabelece a possibilidade de a União, e apenas a União, criar os chamados impostos residuais.

Esses impostos residuais nada mais são que impostos novos.

A previsão constitucional para tal competência decorre do fato de que, ao definir os fatos geradores de cada um dos impostos de cada ente, a CF acaba por delimitar e restringir as possibilidades

de tributação. Ao definir quais são os fatos possíveis de serem tributados, nos arts. 153, 155 e 156, acaba por definir, por via indireta, que nenhum outro fato pode ser tomado por fato gerador de impostos (sob pena de incompetência do ente).

Contudo, diante da idéia de que o legislador constituinte poderia ter deixado de fora do campo de competência algumas matérias relevantes e importantes para a arrecadação, a CF deixou uma possibilidade, uma "válvula de escape", para a restrição das competências: a competência residual.

Os impostos residuais, portanto, são impostos novos. Em outras palavras, são impostos diferentes dos anteriores, previstos na CF. Os requisitos para a criação dos impostos residuais estão estabelecidos no art. 154, I, da CF.

São **três os requisitos**: i) fato gerador e base de cálculo diferente dos já previstos (devem incidir sobre uma situação nova, sobre um fato diferente dos já previstos nos art. 153, 155 e 156); ii) aprovação por lei complementar (lei da espécie complementar exige maioria absoluta, enquanto lei de espécie ordinária exige maioria simples); e iii) adoção do princípio da não-cumulatividade.

Obedecidos os requisitos específicos, definidos na CF, a União, e somente a União, poderá criar tantos impostos quantos queira. Vale ressaltar a inexistência de tal possibilidade para os Estados, DF e Municípios.

6.1.1.5 Impostos federais extraordinários

Aliados aos impostos residuais, a CF ainda define mais uma possibilidade tributária para a União, os chamados impostos extraordinários.

Como o próprio nome sugere, impostos extraordinários são impostos que exigem, para a sua instituição, uma **situação extraordinária, excepcional**.

A Constituição, em seu art. 154, II, estabelece a única situação que autoriza a edição desse tipo de imposto: a declaração de guerra externa ou a sua eminência.

Diante da declaração de guerra externa (ou sua iminência), a União (e somente a União) poderá, por lei ordinária, instituir um imposto **de guerra** (extraordinário). Esse imposto, por definição constitucional, poderá ter por fato gerador qualquer situação, desde que típica de imposto (fato gerador não vinculado).

Importante perceber que, no caso de impostos extraordinários, nada impede a União de utilizar fatos geradores já utilizados. Isso quer dizer que poderá ser instituído um imposto extraordinário sobre a renda, a prestação de serviços, a circulação de mercadorias, e assim sucessivamente.

Garante o legislador, contudo, uma importante característica dos impostos residuais. Esses impostos são, obrigatoriamente, temporários. Nos termos da própria CF, os impostos extraordinários devem ser gradativamente suprimidos quando cessada sua causa legitimadora. Em outras palavras, celebrada a paz, a União deve, gradativamente, suprimir tal tributo. Nos termos do art. 76 do CTN, o tempo para sua supressão completa não pode ser superior a cinco anos.

6.2 Taxas

A modalidade de tributo **taxa** está prevista no art. 145, II, da CF, e nos arts. 77 e seguintes do CTN. Por definição, taxa é a modalidade de tributo que tem por fato gerador uma situação diretamente relacionada a uma atividade estatal. As taxas são tributos, por excelência, contraprestacionais, exigindo-se a presença de uma atividade estatal diretamente relacionada ao sujeito passivo.

A doutrina clássica gosta de definir as taxas como "um tributo diretamente vinculado". Essa expressão quer demonstrar que o **fato gerador das taxas** é diretamente vinculado a uma **atividade estatal específica**. O regime constitucional das taxas exige que a atividade estatal considerada atinja, de maneira direta, o sujeito passivo considerado.

A atividade estatal legitimadora das taxas somente pode ser de duas espécies: serviço público ou exercício de poder de polícia. Exatamente por isso, temos, em nosso ordenamento, taxas de serviços e taxas de polícia.

As taxas são tributos regulados por uma importante característica, identificada pela doutrina com o nome de **retributividade**. Por tal característica, as taxas têm, como grande objetivo, o ressarcimento do Estado pelo custo da atividade estatal desempenhada. Se assim é, obviamente que o valor de tal tributo deve ser algo proporcional ou aproximado ao custo da efetiva atividade estatal desempenhada.

Essa característica pode ser percebida no art. 145, § 2º, da CF. Por tal dispositivo, **as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos**. Isso significa que as taxas são tributos que não podem mensurar a riqueza ou a capacidade contributiva do sujeito passivo para quantificar o valor do tributo. A taxa deve medir de maneira aproximada o custo da atividade estatal.

As taxas não estão divididas, de maneira expressa, entre os entes tributantes.

Diferentemente dos impostos, não existe, na Constituição, um artigo que enumere as taxas federais, as taxas estaduais e as taxas municipais. Para os impostos, o texto constitucional enumera as hipóteses taxativas para cada ente (arts. 153, 154, 155 e 156, da CF). A falta dessa enumeração, contudo, não significa a ausência de distribuição de competências entre os entes para essa espécie tributária. As taxas, assim como os impostos, são divididos em federais, estaduais e municipais. Essa competência também é privativa (no sentido de exclusiva), assim como é para os impostos. Essa divisão, contudo, não é feita de maneira expressa porque é realizada com base na divisão das competências dos serviços e do poder de polícia.

Assim, os serviços federais somente podem dar ensejo a taxas federais; os serviços estaduais, por sua vez, somente podem dar ensejo a taxas estaduais, e assim sucessivamente.

6.2.1 Taxas de polícia

A taxa de polícia nada mais é do que a modalidade na qual a atividade estatal específica é o exercício de poder de polícia.

Poder de polícia, definido no art. 78 do CTN, é o poder de controle, de fiscalização e de disciplina do exercício de direitos. O Estado, ao regular determinadas atividades ou situações específicas, exerce o denominado poder de polícia. Alguns exemplos concretos são a emissão de alvará, concessão de licença ou permissão, entre outros. Importante perceber que a expressão "poder de polícia" não tem qualquer relação com a atividade policial.

As taxas de polícia são taxas de fiscalização. Essas taxas devem se sujeitar às regras gerais das taxas, especialmente à regra da retributividade. Assim, seu valor aproximado deve ser algo proporcional ou aproximado ao custo da atividade estatal específica, não variando pela capacidade econômica do sujeito passivo.

6.2.2 Taxa de serviço

A taxa de serviço nada mais é do que a modalidade de taxa na qual a atividade estatal específica é a prestação de um serviço público.

Essa taxa tem, por fato gerador, a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público, específico e divisível. Essa definição consta do art. 145, II, da CF, e art. 79 e seguintes do CTN.

Dessa redação, podemos perceber que a taxa de serviço pode ser analisada sobre alguns aspectos: i) necessidade de serviço público; ii) serviço específico e divisível; e iii) utilização efetiva ou potencial.

a. **Serviço público:** serviço público é aquele serviço prestado por força de determinação legal. É um serviço de prestação compulsória, prestado por força de lei. Um serviço de prestação obrigatória pelo Estado. Esse serviço público pode ser prestado tanto pelo próprio ente tributante quanto pela iniciativa privada, mediante a realização de concessões de serviços públicos.

Dessa definição já podemos concluir que nem todo serviço prestado pelo ente tributante pode dar ensejo à instituição de taxas. Caso estejamos diante de um serviço prestado pelo ente, contudo de natureza privada (regido pelas regras da iniciativa privada), não poderemos falar em taxas, somente, e eventualmente, em tarifas.

b. **Serviço específico e divisível:** para a instituição de taxas, é preciso que estejamos diante de um serviço público específico e divisível. Isso significa dizer que o serviço deve ser prestado de maneira individualizada, com a possibilidade de determinação dos usuários, ao menos de maneira potencial, assim como a mensuração individual da utilização. São exemplos de serviços específicos e divisíveis: serviços públicos de fornecimento de energia elétrica residencial, água encanada, transporte público, vacinação, coleta de lixo, coleta de esgoto, atividade judiciária, entre outros. São todos os serviços públicos, específicos e divisíveis, já que é possível determinar quem usa o serviço (quem está conectado à tubulação de água, quem se utiliza e entra no transporte público, quem se utiliza do sistema de telefonia etc.), assim como definir a utilização individualizada (instalando um medidor, definindo um valor para trajetos específicos, medindo o tempo de uso etc.)

Importante perceber que nem todo serviço público pode dar ensejo à instituição de taxas de serviço. Serviços gerais e indivisíveis, como segurança pública, limpeza urbana, reparação de ruas, iluminação pública, entre outros, não podem, jamais, ser remunerados por meio de taxas. O STF, inclusive, julgou inconstitucional a instituição de taxas de iluminação pública pelos municípios (Súmula n. 670).

c. **Utilização efetiva ou potencial:** a CF ainda estabelece a possibilidade de cobrança de taxas pela utilização efetiva ou apenas potencial do serviço público específico e divisível. Utilização **efetiva** significa dizer que somente se sujeitará à taxa aquele que realmente usa o serviço. Utilização potencial significa que alguns serviços se satisfazem apenas com a sua disponibilização, independentemente do seu uso efetivo. Existem alguns

serviços cujo **uso efetivo é necessário**; em contrapartida, existem alguns cujo uso potencial basta, isto é, estando o serviço disponível, sua utilização passa a ser irrelevante.

Importante dizer que não é todo serviço público que pode ser remunerado, por taxas, pelo seu uso meramente potencial. Para tanto, é necessário que estejamos diante de um serviço de utilização compulsória pelo sujeito passivo. Essa utilização compulsória somente existirá nos casos em que tal serviço represente, de certa forma, um interesse da coletividade (seu uso é uma necessidade da coletividade). Exemplos desses serviços são os de coleta de lixo e de esgoto. Sua utilização é uma imposição do interesse público, representado pela saúde pública.

Desnecessário dizer que a cobrança por uso potencial pressupõe um serviço em efetivo funcionamento. Isso quer dizer que o serviço não disponibilizado não pode dar ensejo à tributação por meio de taxas.

6.2.3 Diferenciação de taxas e tarifas

Existe uma importante discussão doutrinária e jurisprudencial acerca da natureza jurídica de certas contraprestações de serviços estatais.

Taxas e tarifas são formas de remuneração de atividades ou serviços prestados pelo Estado (ou pela iniciativa privada diante de concessão). A grande dúvida reside na diferenciação de cada remuneração.

Sem entrarmos de maneira profunda nessa diferenciação, desnecessária para as provas, podemos dizer que as tarifas são formas de remuneração de serviços prestados pelo Estado, sob regime de direito privado. Essa definição, contudo, não explica a existência, para alguns, de tarifa de água, tarifa de transporte, tarifa de energia, e assim sucessivamente.

Para parte da doutrina e para o STF, os serviços públicos específicos e divisíveis também podem ser remunerados por tarifas. Para tanto, basta que a lei do ente tributante, ao dispor sobre o serviço, assim autorize.

Com isso, para o Supremo, o ente tributante acaba tendo a possibilidade de opção para alguns serviços públicos. Como o regime tributário é muito rígido, o ente opta, na maioria das vezes, pelo sistema tarifário.

Isso explica o motivo pelo qual, na prática, temos tarifas de transporte, de água, de energia e outras.

6.3 Contribuições de melhoria

A modalidade de tributo **contribuições de melhoria** tem previsão no art. 145, III, da CF, e no art. 81 e seguintes do CTN. Por definição, contribuição de melhoria é a modalidade de tributo que tem, por fato gerador, situação indiretamente relacionada a uma atividade estatal específica. Nas contribuições de melhoria, a atividade estatal também é obrigatória, mas ligada apenas de maneira indireta ao sujeito passivo. A atividade estatal, na verdade, atinge uma coletividade, mas tem uma conseqüência especial para um grupo de pessoas, que acaba por se tornar o sujeito passivo de tal contribuição.

A doutrina clássica define esse tributo como **tributos indiretamente vinculados**. Isso significa que o fato gerador de contribuições de melhoria é algo com vínculo indireto sobre uma atividade estatal. Nessa classificação, vale lembrar, os impostos são tributos não vinculados; taxas são tributos diretamente vinculados; contribuições de melhoria são tributos indiretamente vinculados.

A contribuição de melhoria exige, para a sua criação, dois requisitos: i) realização de uma obra pública; ii) valorização imobiliária em decorrência da obras.

Obra pública é aquela obra realizada pelo ente tributante, ou por ele custeada, com o objetivo de fruição coletiva. É uma obra que visa atender a toda uma coletividade. O asfaltamento de uma rua, a canalização de um córrego, a criação de uma praça, uma estação de tratamento de esgoto, a construção de uma ponte, e assim sucessivamente.

Valorização imobiliária decorrente da obra pública é o vínculo indireto exigido pelo legislador. É preciso que, **em virtude da obra pública**, e somente em virtude desta, haja uma valorização do imóvel do sujeito passível. Diante da atividade estatal da realização da obra, custeada por toda a coletividade, os sujeitos proprietários de imóveis próximos à obra pública acabam por ter um benefício injustificado, uma mais valia imotivada.

Perceba-se que a contribuição de melhoria somente pode ser instituída se presentes os dois requisitos: a obra e a valorização decorrente da obra. Apenas a realização da obra, sem valorização, ou apenas a valorização imobiliária, ausente a obra, não legitimam competência tributária aos entes.

A contribuição de melhoria, por obviedade, somente pode ser instituída e cobrada dos sujeitos que efetivamente auferem a valorização imobiliária. É necessária a presença do vínculo para a possibilidade de tributação.

Assim como acontece com as taxas, não temos, na CF, um artigo que defina as contribuições de cada ente. Isso ocorre porque a competência para as contribuições de melhoria decorre da competência administrativa para a realização da obra. Caso estejamos diante de uma obra estadual, teremos contribuição de competência do Estado; caso estejamos diante de uma obra municipal, teremos competência do Município, e assim sucessivamente.

6.3.1 Valores das contribuições de melhoria

Realizada a obra e verificada a valorização imobiliária, estão presentes os requisitos constitucionais para a sua instituição. Diante disso, resta a dúvida sobre os valores possíveis de serem cobrados de tal tributo.

Nos termos do art. 81 do CTN, a contribuição de melhoria deverá ser definida obedecendo-se dois parâmetros ou limites: o individual e o global.

Entende-se por limite individual o valor referente à efetiva valorização do imóvel considerado. Em outras palavras, ninguém pode ser compelido a pagar, como contribuição de melhoria, um valor superior ao efetivo ganho (valorização do imóvel). Como a valorização atinge patamares diferentes para cada imóvel, os limites são diferentes para cada sujeito passivo.

Já por limite global temos o valor máximo que o ente tributante pode arrecadar com tal tributo (a soma de todas as contribuições individualmente consideradas). Esse limite, como não poderia deixar de ser, é o curso efetivo da obra pública realizada. Assim, o ente não pode arrecadar, como contribuição de melhoria, um valor superior ao gasto originado pela obra pública.

O ente tributante, ao instituir tal tributo, deve obedecer ambos os limites. No caso de violação de quaisquer deles, estaremos diante de vício na tributação.

6.4 Empréstimos compulsórios

Empréstimo compulsório tem previsão constitucional no art. 148 da CF, e no art. 15 do CTN. Modalidade de tributo de competência exclusivamente federal, em que não há prévia definição, pelo texto constitucional, do fato gerador da obrigação. Isso, obviamente, não quer dizer que esses tributos não possuem fato gerador (não há tributo sem fato gerador), apenas que sua definição ocorrerá em momento posterior, por intermédio da lei complementar que o institui.

Assim, não podemos definir os empréstimos compulsórios da mesma forma, utilizando-nos do mesmo critério das espécies anteriores, qual seja, o fato gerador da obrigação. Isso ocorre pois a CF, para os empréstimos compulsórios, muda a regra de definição das espécies tributárias. A CF, reafirme-se, muda a forma de definição do tributo.

Como os fatos geradores dos empréstimos compulsórios não constam da CF, é preciso que a lei instituidora do tributo o faça. Assim, seu fato gerador será aquele definido na lei. Vale dizer que o ente terá plena liberdade na escolha de tal fato, não se limitando pelos fatos geradores das outras espécies (o que significa dizer, na prática, pela possibilidade de instituição de empréstimos compulsórios sobre a renda, sobre a circulação de mercadorias, sobre a utilização de serviço público, entre outros).

Por definição constitucional, os empréstimos compulsórios são tributos exclusivamente federais. Não há previsão para tal modalidade para os demais entes tributantes. Importante perceber, ainda, que a CF exige, para a sua instituição, a utilização de lei da espécie complementar.

Sua criação, ainda, depende da observância das expressas situações estabelecidas no texto constitucional. Essas condições constam do art. 148, I e II, da CF: guerra externa (declaração ou sua iminência), calamidade pública ou investimento público de caráter urgente e relevante. Essas são as situações legitimadoras ou autorizadoras de tal tributo.

As receitas auferidas com os empréstimos compulsórios, obrigatoriamente, devem ser destinadas para as hipóteses autorizadoras. Em outras palavras, os valores arrecadados devem ser destinados para o custeio de atividades relacionadas à guerra, à calamidade ou ao investimento público urgente.

Aliado a isso, esses valores devem ser, obrigatoriamente, restituídos, devolvidos ao sujeito passivo. O regime jurídico dos empréstimos, por imposição do art. 110 do CTN, deve ser aplicado a essa modalidade de tributo. Assim, a lei instituidora do tributo deve prever o momento e a forma de devolução dos valores arrecadados. Para o STF, a lei instituidora deve prever a devolução sempre em dinheiro e com, ao menos, correção monetária. Haverá liberdade para a União definir o momento, as parcelas, o tempo, enfim, os demais elementos.

6.5 Contribuições especiais

6.5.1 Características gerais

As contribuições especiais estão previstas no art. 149 e art. 149-A da CF. A contribuição especial é a modalidade de tributo caracterizada por sua destinação específica. São tributos qualificados por sua destinação, pelo destino das receitas auferidas. É um tributo criado, no sistema jurídico, para custear atividades estatais específicas.

Dentro da nomenclatura "contribuições especiais" temos quatro diferentes espécies: i) sociais; ii) de interesse de categoria profissional ou econômica; iii) de intervenção no domínio econômico; e iv) de custeio do serviço de iluminação pública.

Essas contribuições têm algumas características comuns.

Primeiro, podemos realçar o fato de serem tributos cujo fato gerador não possui prévia definição constitucional. Assim como os empréstimos compulsórios, as contribuições especiais terão seus fatos geradores definidos apenas pela lei instituidora do tributo. O STF já se manifestou no sentido de o legislador ter liberdade de optar por fatos típicos de quaisquer das demais espécies. No momento oportuno, veremos que existem duas exceções a essa regra.

Identificamos, ainda, como regra, o fato de serem tributos de competência federal. Salvo duas exceções específicas, a serem discutidas oportunamente, essas contribuições somente podem ser instituídas pela União.

Por fim, todas elas, salvo uma exceção, serão instituídas por lei ordinária, valendo a regra geral dos tributos.

Passemos à análise das características específicas de cada contribuição especial.

6.5.2 Contribuições especiais sociais (ou, simplesmente, contribuições sociais)

Contribuições sociais são as contribuições que visam custear as atividades específicas do Estado no campo social. O campo social da

atividade estatal, geralmente, é o conjunto de atividades relacionadas à saúde, assistência, previdência e educação. Na verdade, estão compreendidas, nesse campo, todas as atividades ligadas à ordem social, definidas no art. 193 e seguintes da CF.

Essas contribuições sociais, por sua vez, ainda podem ser divididas em sociais, para a seguridade social, e sociais gerais.

6.5.2.1 Contribuições sociais para a seguridade social

As contribuições sociais para a seguridade social são espécies de contribuições sociais que têm por objetivo financiar atividades relacionadas ao restrito campo da seguridade, específico dentro do campo social. Há, portanto, uma divisão dentro do campo social. Por seleção do legislador constituinte, as atividades sociais relacionadas à saúde, à assistência e à previdência compreendem a chamada seguridade social, de forma que serão custeadas por essas contribuições específicas.

Essas contribuições sociais para a seguridade estão previstas no art. 195 da CF. Diferentemente da regra das contribuições especiais, estas possuem a previa definição do seu fato gerador. A CF estabelece a possibilidade de tributação de pagamentos de salários, de obtenção de receitas e de faturamento, de obtenção de lucro, de remuneração, de concurso de prognósticos e de importação de bens e serviços.

Esses fatos geradores, previstos na CF, poderão ser tomados pelo legislador federal para a instituição de tais contribuições.

Perceba-se que, ao definir tais fatos geradores, o legislador constituinte acaba por limitar e restringir o campo da competência para tal tributo. Diante disso, há a previsão da possibilidade das chamadas contribuições sociais residuais para a seguridade.

Essas contribuições residuais estão previstas no art. 195, § 4º, da CF. Diante de tal regra, a União poderá criar outras fontes de custeio da seguridade, além das previstas no art. 195 (chamadas contribuições para a seguridade ordinárias). Para tanto, contudo, a União deverá respeitar as regras constantes no art. 154, I, da CF,

que, vale lembrar, estabelece as regras para a criação de impostos residuais. Os requisitos para tanto são a utilização de lei complementar (enquanto a regra para as demais é a lei ordinária), definição de fato gerador e base de cálculo diferentes dos anteriores e utilização do princípio da não-cumulatividade.

Além das contribuições para a seguridade ordinárias (previstas no art. 195), das residuais (previstas no art. 195, § 4°, da CF), a jurisprudência entende que outras contribuições para a seguridade estão previstas no texto constitucional. São elas a CPMF (art. 74 do ADCT) e a contribuição ao PIS (art. 239 da CF).

Por fim, é importante dizer que, dentro das contribuições sociais para a seguridade, especificamente as previdenciárias, há a possibilidade de competência para os Estados, DF e Municípios, conforme a regra do art. 149, § 1°, da CF. Segundo o dispositivo, em caso de existência de sistemas previdenciários próprios, instituídos para seus funcionários, os Estados, DF e Municípios poderão instituir contribuição para ser cobrada de seus funcionários, para custeio das aposentadorias. Tal regra é lógica, na medida em que, nesse caso, o gasto será do ente (que manterá o sistema previdenciário próprio). Em caso de inexistência de tal regime, haverá apenas a contribuição federal, já que a aposentadoria será custeada pelo INSS.

6.5.2.2 Contribuições sociais gerais

Ao lado das contribuições sociais para a seguridade, há competência da União para a criação de contribuições sociais para custear todas as demais áreas relacionadas ao campo social da atuação estatal. Diante disso, identificamos as chamadas contribuições sociais gerais (gerais no sentido de todo o campo social, excluída a seguridade).

Para fins de provas, podemos dizer que essas contribuições sociais gerais têm, por competência, o custeio das atividades relacionadas à educação.

Como exemplo dessas contribuições, temos a contribuição do salário-educação, prevista no art. 212, § 5°, da CF, e a contribuição ao sistema "S", prevista no art. 140 da CF.

6.5.3 Contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica

As **contribuições corporativas** são a espécie de contribuição especial que visa custear as atividades da União relacionadas ao interesse de determinadas categorias profissionais ou econômicas.

Essas atividades, grosso modo, podem ser identificadas como o custeio do sistema de representação sindical, assim como o custeio dos órgãos de fiscalização e regulamentação do exercício profissional (os conselhos de classe – CRM, CREA, CRV, entre outros).

No primeiro grupo, temos a contribuição que todos os membros de uma categoria profissional pagam para os sindicatos. Muitos gostam de chamar essa contribuição de **imposto sindical**, mas de imposto nada tem. Esse tributo é uma contribuição especial, prevista na CLT, recepcionada com o caráter de contribuição tributária, no entendimento da jurisprudência. Essa contribuição é instituída por lei ordinária (art. 478 da CLT) e devida por todos os membros de determinada categoria, independente de filiação. Não se confundem de maneira alguma com a chamada contribuição **confederativa**, de natureza não tributária, devida apenas pelos membros da categoria efetivamente filiados ao sindicato. Essa contribuição é definida anualmente pela assembléia do órgão. Não existe qualquer relacionamento com a contribuição tributária sindical. A Súmula n. 666 do STF retrata esse entendimento de maneira expressa.

6.5.4 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

As **contribuições interventivas**, as **CIDE**, são a espécies de contribuições que visam custear as atividades estatais específicas de

intervenção na atividade econômica (em determinado ramo). A Constituição estabelece a possibilidade de a União criar uma contribuição para o custeio de tal intervenção na economia.

As CIDE são contribuições que somente podem ser instituídas pela União, sendo necessária apenas lei da espécie ordinária. Seu objetivo principal é ser um meio de intervenção na economia com o objetivo de garantir o respeito aos princípios da ordem econômica, previstos no art. 170 da CF.

A União tem interesse em intervir na economia com o objetivo de controlar e regular a atividade econômica. A União pode querer intervir na economia para controlar a inflação, para controlar um produto estratégico (petróleo, combustível, por exemplo), alterar ou estimular preços, controlar a disponibilidade de produtos estrangeiros, entre outras atividades. O controle do mercado pode ser fundamental em alguns momentos. Para tal intervenção, é possível a atuação direta da União (atuando na própria atividade econômica, seja concorrendo com a iniciativa privada, seja por meio de exploração com exclusividade), como é possível a atuação indireta (legislando para regular, fiscalizar ou tributar).

A CIDE nada mais é do que uma forma de intervenção indireta, por meio da tributação. Tal tributação somente pode ocorrer quando é perceptível a necessidade de intervenção, como objetivo maior de estimular e investir no setor.

Diante dessa necessidade de estímulo ao setor que sofre a intervenção, a doutrina identifica, como requisito obrigatório da tal contribuição, a necessidade de destinação dos recursos para a atividade relacionada.

As CIDE, assim como a regra das contribuições especiais, não têm seu fato gerador definido na CF. Contudo, aqui também temos uma importante exceção a tal regra. No art. 177 da CF, temos a previsão da chamada CIDE combustíveis, cujo fato gerador, prevista na CF, é a realização de operações de comercialização e importação de combustíveis e lubrificantes. O destino de tal arrecadação está previsto no mesmo artigo, obedecendo à regra da necessidade de destinação específica.

6.5.5 Contribuições especiais de custeio do serviço de iluminação pública

A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública é uma contribuição criada com o objetivo de custear uma atividade estatal específica, um serviço geral e indivisível: o serviço de iluminação pública.

Essa contribuição foi introduzida na CF por intermédio da EC n. 39/2003. Sua previsão está no art. 149-A da CF.

Essa contribuição foge à regra das contribuições especiais (competência federal), sendo de competência dos Municípios e do DF. Essa competência é justificável, na medida em que o serviço é prestado por esses entes.

Importante que se diga que não estamos diante de uma taxa de iluminação pública, que, já vimos, é ilegal. O legislador constituinte derivado inovou no sistema constitucional, introduzindo tal espécie tributária.

Questões

1. **(OAB/SP – 133°) Com o objetivo de viabilizar financeiramente a conservação de estradas de rodagem, foi editada lei municipal, instituindo taxa de conservação a ser cobrada dos proprietários de imóveis sediados na zona rural, tendo como base de cálculo o número de hectares de propriedade do contribuinte. A aludida taxa:**
   (A) É constitucional, por representar valorização da propriedade do contribuinte.
   (B) É inconstitucional, dentre outras razões, por determinar base de cálculo típica de imposto.
   (C) É constitucional, uma vez que se refere a uma atuação estatal específica, relativa ao contribuinte.
   (D) É inconstitucional, dentre outras razões, por determinar base de cálculo típica de contribuição de melhoria

2. **(OAB/RJ – 31º) Assinale a alternativa correta:**
   (A) As taxas (tributárias) têm como fato gerador uma contraprestação pecuniária estatal;
   (B) As taxas têm fato gerador específico e base de cálculo diversa à dos impostos;
   (C) Os Estados podem instituir empréstimos compulsórios;
   (D) Inseridas no contexto tributário como estão, as taxas são sempre impostos inominados.

3. **(OAB/SP – 132º) No que tange à definição de tributo, é correto afirmar que é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir,**
   (A) Que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada.
   (B) Que constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada.
   (C) Que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei complementar e cobrada mediante atividade plenamente vinculada.
   (D) Que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade legislativa.

4. **(OAB/RS – 2007.2) A instituição de taxa de iluminação pública:**
   (A) É constitucional, pois visa remunerar um serviço público prestado ao contribuinte ou colocado à sua disposição.
   (B) É inconstitucional, pois não atende aos requisitos estipulados na legislação brasileira.
   (C) É constitucional, pois busca ressarcir despesas com o oferecimento de serviço público específico e divisível.
   (D) Deve ser estipulada em valor proporcional ao oferecimento do respectivo serviço.

5. **(OAB/RS – 2007.2) As contribuições sociais instituídas pela União:**
   (A) Não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.
   (B) Não incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

   (C) Não poderão ter alíquota específica, tendo por base a unidade de medida adotada.
   (D) Podem ser criadas por decreto.

6. **(OAB/RJ – 32º) Quando tem por fato gerador uma situação que independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, diz-se que o tributo é não-vinculado. Nesse sentido, é tributo não-vinculado:**
   (A) A CIDE.
   (B) A contribuição de melhoria.
   (C) A contribuição de iluminação pública.
   (D) O imposto de renda.

7. **(OAB/SP – 131º) No que se refere aos empréstimos compulsórios, é correto afirmar que:**
   (A) Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República pode instituí-los mediante medidas provisórias.
   (B) A União, mediante lei complementar, poderá instituí-los (i) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ou (ii) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.
   (C) A União, mediante lei ordinária, poderá instituí-los (i) para atender a despesas de guerra externa ou sua iminência; ou (ii) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.
   (D) Em relação aos empréstimos compulsórios, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, é dispensada a observância ao princípio da anterioridade, segundo o qual é vedado à União cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

8. **(OAB/CESP – UnB – 2006.3) Além dos impostos, a Constituição Federal permite à União cobrar as chamadas contribuições sociais. Entretanto, não é permitido à União cobrar contribuição:**
   (A) Sobre o lucro das empresas.
   (B) Destinada à iluminação pública.

(C) Sobre o faturamento das empresas.
(D) Sobre a receita de concursos de prognósticos.

9. (OAB/SP – 132º) Assinale a alternativa correta.
(A) O não recolhimento da contribuição devida pela empresa ao INSS e calculada sobre a folha de salários – quota patronal – implica crime de apropriação indébita e pode levar os Diretores a serem processados criminalmente.
(B) O não recolhimento de contribuição ao INSS, retida mensalmente pela empresa, dos seus empregados, implica crime de apropriação indébita e pode levar os Diretores da empresa a serem processados criminalmente.
(C) O não recolhimento da contribuição ao INSS pela empresa, tanto no que se refere à folha de pagamento – quota patronal – como dos valores retidos dos empregados, implica crime de apropriação indébita e pode levar os Diretores da empresa a serem processados criminalmente.
(D) Jamais os Diretores da empresa serão processados criminalmente, mesmo que não recolham a contribuição da empresa devida ao INSS sobre a sua folha de pagamento dos empregados – quota patronal – ou retida dos empregados, se a empresa não tiver recursos financeiros para pagar.

10. (OAB/CESP – UnB – 2006.3) Na história da legislação tributária brasileira, freqüentemente ocorreu de entes da Federação criarem verdadeiros impostos, dando-lhes, entretanto, o nome de taxa. Isso ocorria para se evitar que fosse declarada inconstitucional a lei instituidora, por falta de competência tributária. Considerando essa afirmação, assinale a opção correta, relativamente à natureza jurídica do tributo.
(A) Não procede a preocupação do ente federado, pois um tributo será considerado taxa desde que seja criado com esta denominação.
(B) Para a definição da natureza jurídica, é relevante levar-se em consideração a destinação do produto da arrecadação.
(C) Todas as características formais do tributo estabelecidas na lei de criação devem ser consideradas na definição da espécie tributária.
(D) O fato gerador é critério de exame da natureza jurídica específica do tributo.

11. (OAB/RJ – 31º) Qual o tributo cuja imposição decorre de valorização imobiliária em função da realização de obras públicas:
(A) contribuição de intervenção no domínio econômico;
(B) contribuição de melhoria;
(C) taxa de serviço;
(D) imposto de renda.

Gabarito

1. B
2. B
3. A
4. B
5. A
6. D
7. B
8. B
9. B
10. D
11. B

7

Princípios Constitucionais Tributários

Os princípios constitucionais tributários são normas constitucionais que limitam e regulam o exercício da competência, trazendo alguns valores expressos no ordenamento, alguns valores do sistema jurídico. No momento em que o ente tributante legisla, instituindo o tributo (exercício da competência), deve-se respeitar as regras dos princípios constitucionais tributários.

7.1 Os princípios constitucionais em espécie

7.1.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade está expressamente previsto no texto constitucional, no art. 150, I. Com base em seu conteúdo, **somente a lei pode criar tributos** no Brasil. **Tributo só pode ser criado por lei.** Esse princípio é identificado por alguns autores como princípio da reserva legal, da tipicidade tributária ou da estrita legalidade tributária.

Pelo princípio da legalidade, costumamos dizer que "somente a lei pode criar tributo". Na verdade, por esse princípio, somente a lei pode **criar, alterar** ou **extinguir tributo**. A relação jurídica tributária somente comporta regulação legal, seja para criar, seja para modificar, seja para extinguir. Somente a lei cria, modifica ou extingue tributo.

A lei deve regular, ou seja, prever todos os **elementos essenciais do tributo**. Para fins de estudos para provas, os elementos essenciais do tributo são a definição de seu fato gerador, do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota do tributo. Para o STF, a data de pagamento e a definição de obrigações acessórias não são elementos essenciais, de forma que não se sujeitam à legalidade.

Geralmente, o princípio da legalidade exige **lei ordinária**. Contudo, essa regra não é simples.

Em primeiro lugar, vale lembrar que alguns tributos exigem lei da espécie complementar. São eles os empréstimos compulsórios, os impostos sobre grandes fortunas, os impostos residuais e as contribuições sociais residuais.

Em segundo lugar, é importante pensarmos na figura da Medida Provisória. A MP é uma espécie normativa de competência do Presidente da República, que, em caso de urgência e relevância, poderá editá-las, com vigência imediata e com força de lei. Nos termos da própria CF, as MPs podem instituir tributos, desde que não sejam de competência de lei complementar.

Por último, a figura da lei delegada não pode ter utilidade para a criação de tributos, na medida em que seu pressuposto é a delegação de competência, impossível na esfera tributária (indelegabilidade da competência tributária).

A regra do princípio da legalidade apresenta algumas exceções. Ao estabelecermos que existem exceções ao princípio da legalidade, temos a previsão de que, para alguns tributos, seus elementos essenciais poderão constar de instrumento infralegal. Nesses tributos, algum ou alguns dos seus elementos essenciais não precisam constar na lei.

Essas exceções estão no próprio texto constitucional. O art. 153, § 1º, da CF, estabelece os impostos federais que podem ter suas alíquotas alteradas por ato do poder executivo. São eles: o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações financeiras (II, IE, IPI e IOF).

Aliados a essas exceções, ainda temos o ICMS sobre operações com combustíveis e lubrificantes, previsto no art. 155, § 4º, IV, da CF, e a CIDE sobre operações com combustíveis e lubrificantes, prevista no art. 177, § 4º, I, *b*, da CF.

7.1.2 Princípio da anterioridade

Pelo princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, alíneas *b* e *c*, da CF, tem-se a exigência constitucional de que a lei tributária não gere seus efeitos de maneira imediata. A legislação tributária não pode ter vigência imediata.

Por obviedade, a lei tributária não pode surpreender o contribuinte. O sujeito passivo deve ter um certo tempo para se preparar para a tributação e seus impactos sobre a atividade econômica.

O princípio da anterioridade, contudo, não tem aplicação irrestrita no direito tributário. Como regra e exigência constitucional, ele somente será aplicado nos casos de leis tributárias que onerem o sujeito passivo, ou seja, que tornem a carga tributária maior.

Em outras palavras, aplicar-se-á tal regra diante de leis tributárias que instituam tributos, aumentem tributos (alíquotas ou base de cálculo) ou revoguem benefícios (revogação de isenção).

É importante perceber que as leis tributárias favoráveis ao sujeito passivo, como as leis que revogam tributos, diminuem alíquotas, concessivas de isenção, entre outras, e podem ter vigência imediata, já que os princípios tributários são garantias e proteções para o contribuinte. O legislador até pode prever o respeito de algum prazo, mas não por exigência constitucional.

A regra para a aplicação desse princípio está definida no art. 150, III, *b* e *c*, da CF. Pela CF temos, na verdade, dois prazos diversos a serem aplicados em situações específicas. Vejamos:

a. Regra do exercício financeiro (art. 150, III, b, da CF)

Nessa alínea, temos a previsão da regra clássica da anterioridade. Essa regra existe desde o poder constituinte originário. A lei tributária que institua tributo, revogue benefício ou majore tributação deve respeitar obrigatoriamente o decurso do prazo do exercício financeiro.

Em outras palavras, a lei tributária deve gerar os seus efeitos apenas a partir do **primeiro dia do exercício financeiro seguinte**. Isso quer dizer que uma lei tributária qualquer, publicada no meio do exercício (por exemplo, em 3 de março de 2007), instituindo um determinado tributo (ou aumentando sua base de cálculo, aumentando sua alíquota, instituindo um novo sujeito passivo, revogando uma isenção, entre outra forma de majoração), somente passará a produzir os seus efeitos a partir do primeiro dia do exercício seguinte (em 1º de janeiro de 2008, no caso do exemplo).

b. Regra dos 90 dias (art. 150, II, c, da CF)

Essa alínea estabelece que, além do exercício financeiro, a legislação tributária que aumente tributo (revogue benefício, introduza novo sujeito passivo, ente outros) deve respeitar o exercício e, ainda, terá que respeitar um prazo mínimo de 90 dias entre a sua publicação e o dia em que efetivamente entra em vigor. Ou seja, entre a publicação da lei e a sua vigência (momento em que ela passa a produzir os seus efeitos), é preciso que haja um período mínimo de 90 dias. Essa regra não afasta a necessidade de respeito ao exercício financeiro.

Originariamente o texto constitucional de 1988 somente previa a anterioridade do exercício financeiro. Existia uma garantia ao sujeito passivo: um **certo tempo** de preparação para o novo tributo. Contudo, o Poder Legislativo desenvolveu um péssimo hábito: a edição de legislações tributárias, onerando o sujeito passivo, muito próximo ao final do exercício (novembro, dezembro). Com isso, pela anterioridade do exercício, a regra formal do princípio era respeitada (vigência a partir de janeiro), mas seu objetivo, a proteção ao sujeito, dando-lhe um prazo razoável, acabava sendo ignorado. Com o objetivo de garantir aquele tempo para o contribuinte proceder ao seu planejamento, a sua preparação para a nova tributação, a Emenda Constitucional n. 42, introduziu, no art. 150, III, da CF, uma nova alínea, de letra *c*. Por essa alínea temos uma nova regra de anterioridade: a regra de 90 dias.

Com isso, ao menos, garante-se ao sujeito passivo um prazo razoável para seu planejamento e preparação para a nova carga tributária, dando-se, assim, conteúdo a proteção pretendida pelo legislador constituinte originário.

É importante perceber que, diante da existência de duas diferentes formas de contagem do prazo da anterioridade, haverá de prevalecer, sempre, a mais benéfica ao sujeito passivo. Em outras palavras, entre a regra do exercício e a regra dos 90 dias deverá prevalecer aquela que implicar vigência posterior.

Como o princípio da legalidade, o princípio da anterioridade também apresenta algumas exceções, enumeradas no art. 150, § 1º, da CF.

Com base no enunciado desse artigo, percebemos que a CF estabelece quatro situações distintas e possíveis: i) tributos que respeitam as duas anterioridades; ii) tributos que somente respeitam o exercício financeiro; iii) tributos que somente respeitam os 90 dias; iv) tributos que não respeitam qualquer uma das anterioridades.

A CF, ao estabelecer as exceções, enumera, inicialmente, as exceções ao art. 150, III, *b*, ou seja, anterioridade do exercício financeiro e, posteriormente, as exceções ao art. 150, III, ou seja, anterioridade dos 90 dias. A vigência do tributo específico será a sobreposição das regras, ou seja, a sua combinação.

- Art. 148, I: exceção às duas anterioridades. Portanto, vigência imediata.
- Art. 153, I: exceção às duas anterioridades. Portanto, vigência imediata.
- Art. 153, II: exceção às duas anterioridades. Portanto, vigência imediata.
- Art. 153, III: exceção apenas à anterioridade dos 90 dias. Portanto, respeito ao exercício financeiro.
- Art. 153, IV: exceção apenas à anterioridade do exercício financeiro. Portanto, respeito à regra dos 90 dias.
- Art. 153, V: exceção às duas anterioridades. Portanto, vigência imediata.

- Art. 154, II: exceção às duas anterioridades. Portanto, vigência imediata.
- Art. 155, III: exceção apenas à anterioridade dos 90 dias. Portanto, respeito ao exercício financeiro (apenas no que se refere à definição da base de cálculo do tributo).
- Art. 156, I: exceção apenas à anterioridade dos 90 dias. Portanto, respeito ao exercício financeiro (apenas no que se refere à definição da base de cálculo do tributo).

Aliada ao art. 150, § 1º, temos a previsão do art. 195, § 6º, relativo às contribuições sociais para a seguridade (que sempre respeitaram uma anterioridade diferenciada, dos 90 dias), a previsão ao ICMS sobre operações com combustíveis e lubrificantes, prevista no art. 155, § 4º, IV, *c*, da CF (prevendo a não aplicação da regra do exercício financeiro) e a previsão da CIDE combustíveis, constante do art. 177, IV, *b*, da CF (prevendo a não-sujeição ao exercício financeiro).

Por fim, podemos representar graficamente todas as exceções da seguinte forma:

Art. 150, III, *b* (Exercício financeiro)	Art. 150, III, *c* (90 dias)	Vigência
148, I (ICG)	148, I (ICG)	Imediata
153, I (II)	153, I (II)	Imediata
153, II (IE)	153, II (IE)	Imediata
X	153, III (IR)	Exercício financeiro
153, IV (IPI)	X	90 dias
153, V (IOF)	153, V (IOF)	Imediata
154, II (IEG)	154, II (IEG)	Imediata
X	155, III (IPVA) – (base de cálculo)	Exercício financeiro
X	156, I (IPTU) – (base de cálculo)	Exercício Financeiro
155, § 4º, IV, *c*	X	90 dias
177, IV, *b*	X	90 dias
195, § 6º	X	90 dias

7.1.3 Princípio da irretroatividade

Previsto no art. 150, III, da CF, esse princípio estabelece que a lei tributária não pode atingir **fatos geradores ocorridos antes da sua vigência**. A legislação tributária somente pode incidir sobre fatos ocorridos após a sua vigência.

Esse princípio, assim como os demais estudados, também apresenta algumas exceções, ou seja, alguns casos em que se permite a aplicação retroativa da lei tributária. Essas exceções estão previstas no art. 106 do CTN.

a. **A lei tributária meramente interpretativa:** é, em tese, uma lei que não cria nada, não transforma nada, não regula novas relações jurídicas, não cria novas situações, não cria tributo. Ela se limita a interpretar, ou seja, explicitar uma coisa que já existe. Por essa exceção, a lei retroage para explicitar o entendimento do legislador sobre determinada situação já prevista anteriormente.
b. **A lei tributária que deixa de prever uma sanção ou procede a sua redução:** o art. 106, II, do CTN, estabelece que essas previsões aplicam-se retroativamente (portanto, são exceções ao princípio da irretroatividade). Essa aplicação retroativa somente será cabível em caso de previsão de sanções menores, ou seja, de multa tributária menos severa, desde que se tratando de situação não definitivamente julgada. Isso significa dizer, em outras palavras, que devemos estar diante de uma situação em discussão, administrativa ou judicial.

7.1.4 Princípio da isonomia tributária

Pelo princípio constitucional da isonomia ou da igualdade, previsto no art. 150, II, da CF, temos o dever jurídico de tratarmos todos de forma isonômica, de forma igualitária. Isso não quer dizer tratamento absolutamente idêntico, e sim tratamento diferenciado, com base nas diferentes situações fáticas encontradas. A legislação não pode fazer discriminações sem fundamento.

O princípio da isonomia já é uma exigência da Constituição desde o seu preâmbulo.

Lembrando da enunciação poética de Rui Barbosa: **princípio da isonomia é tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades**. Tratar desigualmente os desiguais é tratar de maneira diferenciada. A afirmação que parece contraditória é verdadeira. **O princípio da isonomia pressupõe tratamento diferenciado**. Contudo, um tratamento diferenciado que se justifique, que tenha, por base, as desigualdades individuais.

Existe isonomia no Direito Tributário. O Fisco não deve tratar exatamente da mesma forma todos os sujeitos passivos. Ele deve tratar as pessoas de uma maneira diferenciada, tendo em vista algum critério. O critério utilizado pelo Fisco deve ser algo que considere, como regra, a capacidade contributiva individual. Pela enunciação constitucional, é proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

7.1.4.1 Conseqüências do princípio da isonomia ou subprincípios decorrentes da isonomia

a. **Subprincípio da capacidade contributiva:** de acordo com o art. 145, § 1°, da CF, sempre que possível, os tributos devem ser graduados conforme a capacidade contributiva do sujeito passivo. Isso quer dizer que os tributos devem variar pela maior ou menor capacidade econômica dos sujeitos, o que implicará um tratamento diferenciado entre as pessoas consideradas.
   Ao estabelecer, no art. 145, § 1°, da CF, **"sempre que possível"** não significa que o legislador pode escolher, de maneira arbitrária, o respeito ou não a tal princípio. O legislador apenas nos avisa que existem alguns tributos cuja natureza jurídica impede a capacidade contributiva. Um exemplo disso é o tributo taxa. As taxas, como vimos, devem ser calculadas com base no custo da atividade estatal, e não em eventual capacidade econômica do sujeito passivo. Nas taxas, então, não será possível a aplicação, como regra, da capacidade contributiva.

b. **Subprincípio da progressividade:** pelo princípio da progressividade, exige-se que a tributação deve ser **mais intensa** conforme seja maior a base de cálculo, a riqueza demonstrada na operação. **Quanto maior a riqueza, maior deve ser a tributação.** Perceba-se que essa enunciação pouco se diferencia da enunciação da isonomia e da capacidade contributiva. Essas semelhanças não são meras coincidências. A progressividade nada mais é do que uma técnica para se alcançar a capacidade contributiva e a isonomia: quanto maior a base de cálculo, maior o valor da alíquota.
No sistema constitucional brasileiro, está prevista a utilização da sistemática da progressividade para os seguintes tributos: Imposto sobre a Renda, Imposto Predial e Territorial Urbano e Imposto Territorial Rural. Aos demais, resta a vedação.

c. **Subprincípio da seletividade:** esse princípio, mais uma vez, decorre da isonomia. Seu objetivo é proporcionar a maior ou menor tributação de produtos e serviços, tornando a tributação mais ou menos intensa. Fruto de previsão constitucional, aplica-se ao IPI e ao ICMS. Para esses dois impostos, a seletividade deverá pautar-se na essencialidade do produto. Em outras palavras, quanto mais essencial, menor deverá ser a tributação, enquanto que quanto menor a essencialidade, maior a tributação.

7.1.5 Princípio do não-confisco

Tributo não pode ter efeito de confisco (art. 150, IV, da CF). Isso significa que o tributo não pode ser tão grande e tão intenso a ponto de implicar a anulação da própria riqueza, no próprio confisco. Pagar tributo não pode ser algo que impossibilite a atividade econômica.

É um princípio que, de certa forma, é um limitador para alíquota. A alíquota não pode ser tão grande a ponto de implicar uma situação de confisco, de anulação da riqueza e da atividade produtiva. A Constituição não estabelece, assim como a legislação, a partir de qual valor teremos uma alíquota confiscatória. Não existe um limite **preestabelecido**. Depende do tributo e da situação específica.

A Constituição afirma que o **tributo** não pode ser confiscatório, mas não menciona nada para a sanção tributária. Assim, em tese, poderíamos ter multas tributárias confiscatórias. Contudo, o STF tem se manifestado no sentido de que a multa tributária, apesar de não ser tributo, também se sujeita ao princípio do não-confisco. O STF interpretou de forma elástica o enunciado do art. 150, IV, da CF.

Questões

1. **(OAB/SP – 132°) Sobre os Impostos de Importação e Exportação, é correto afirmar que:**
   (A) Podem ser instituídos ou aumentados no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que os instituiu ou aumentou.
   (B) Só podem ser aumentados ou instituídos por força do princípio constitucional da anterioridade, no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que os aumentou ou instituiu.
   (C) Só podem ser aumentados ou instituídos no prazo de 90 (noventa) dias, contados da data da lei que os aumentou ou instituiu.
   (D) Por serem tributos chamados "extrafiscais", podem ser aumentados e instituídos por decreto, desde que com vigência a partir do exercício financeiro seguinte ao de publicação do decreto que os aumentou ou instituiu.

2. **(OAB/PR – 2007.1) Assinale a alternativa correta:**
   (A) através de decreto serão determinadas medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços;
   (B) é vedado à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;
   (C) observadas as disposições constitucionais, a União poderá instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios;

(D) observadas as disposições constitucionais, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

3. (OAB/MG – 2007.1) Assinale a alternativa correta.

(A) De acordo com o princípio da legalidade, para que um imposto municipal seja exigido é suficiente que ele esteja arrolado na Constituição da República, como de competência do Município.

(B) O Imposto de Renda não obedece à anterioridade de 90 dias; sendo proibida, contudo, a sua instituição ou majoração no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

(C) O princípio da progressividade determina que, quanto maior a essencialidade do produto, menor a tributação.

(D) O Imposto de Importação obedece ao princípio da anterioridade.

4. (OAB/MG – 2007.1) Assinale a opção correta.

(A) As alíquotas do imposto de renda podem ser aumentadas por Portaria do Ministro da Fazenda.

(B) As alíquotas do Imposto de Importação só podem ser aumentas por lei, tendo em vista o princípio da legalidade.

(C) As alterações relativas ao aumento das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) só são válidas se concretizadas por lei ordinária.

(D) Uma medida provisória que aumente a alíquota do Imposto Territorial Rural somente produzirá efeitos, para o exercício seguinte, caso seja convertida em lei até o último dia do exercício financeiro anterior ao da alteração do tributo.

5. (OAB/CESP – UnB – 2007.1) O poder de tributar não é absoluto, pois a Constituição Federal impõe às entidades detentoras de capacidade tributária algumas limitações. Acerca das limitações à competência tributária, assinale a opção correta.

(A) A norma constitucional impõe que os impostos sejam criados por lei complementar

(B) É lícito ao presidente da República reduzir a alíquota do imposto sobre produtos industrializados por decreto presidencial.

(C) As anuidades devidas aos conselhos de fiscalização profissional são fixadas e majoradas por resoluções dos respectivos conselhos.

(D) Pelo princípio da anualidade tributária, é vedado à União, aos estados, ao DF e aos municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que a lei que os instituiu ou majorou tenha sido publicada

6. (OAB/SP – 131º) O chamado princípio da capacidade contributiva, previsto na Constituição Federal, estabelece que:

(A) Somente a pessoa capaz de direitos e deveres na ordem civil pode revestir-se da condição de contribuinte.

(B) Os tributos só podem ser cobrados sobre fatos lícitos, pois os fatos ilícitos não revelam a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

(C) Todos os brasileiros maiores de 18 (dezoito) anos devem apresentar declaração de imposto de renda.

(D) Sempre que possível, os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

7. (OAB/SP – 131º) Sobre as limitações do poder de tributar, assinale a alternativa incorreta.

(A) O princípio da legalidade estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

(B) A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

(C) O princípio da igualdade estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

(D) A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, sendo certo que tal imunidade não se estende às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

8. (OAB/RJ – 31°) Considere a seguinte situação hipotética e responda: a partir de que data poderá ser exigida a nova alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, cuja alteração se deu através de lei publicada em 10 de dezembro de 2006?
   (A) imediatamente, uma vez que o IPI é exceção ao princípio da anterioridade;
   (B) a partir do 1° dia do exercício seguinte;
   (C) 90 dias após a publicação da referida lei;
   (D) 90 dias a contar do 1° dia do exercício financeiro seguinte.

9. (OAB/CESP – UnB – 2006.3) Conforme a Constituição Federal, alguns tributos podem ter suas alíquotas modificadas por ato do Poder Executivo. Esses tributos incluem o:
   (A) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).
   (B) Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).
   (C) Imposto sobre Importações.
   (D) Imposto sobre Serviços de Transporte Intermunicipal.

Gabarito

1. A
2. C
3. B
4. D
5. B
6. D
7. D
8. C
9. C

8

Imunidades

Imunidade é o dispositivo constitucional que veda a tributação de uma pessoa, de uma atividade ou de um bem. A doutrina clássica define imunidade como **uma regra de não incidência constitucionalmente qualificada**. A doutrina mais moderna (inclusive a OAB) tem entendido imunidade como uma **norma de competência**, mas uma norma de **competência negativa**. Essa definição deve-se ao fato de a CF estabelecer o campo da tributação por intermédio de uma regra de proibição, dizendo o que o ente **não pode tributar**, e não o que **pode** (regra da competência).

Imunidade é o enunciado constitucional que estabelece a impossibilidade de tributação de determinada pessoa, situação ou bem.

Importante não confundir os conceitos de imunidade e de isenção. A norma de isenção, assim como a de imunidade, também é uma norma que impede a tributação. Para a doutrina clássica, a isenção é **uma norma de não incidência legalmente qualificada**, ou seja, o afastamento da tributação por meio de lei. Em outras palavras, quem dá e quem tira isenção é apenas a lei do ente competente.

Podemos perceber que imunidade é uma regra de exclusão da própria competência, enquanto a isenção é apenas uma opção política, muitas vezes temporária, do ente tributante, podendo optar por tributar ou não em uma determinada situação, por um determinado prazo.

As imunidades podem ser divididas em: i) imunidades genéricas e ii) imunidades específicas.

Essa classificação se baseia na abrangência da regra imunizante. As **imunidades ditas genéricas** são aquelas previstas pelo texto constitucional para atingir inúmeros tributos ao mesmo tempo. Por isso o atributo **genérica**. Já as **imunidades específicas** são aquelas previstas pela CF apenas para determinado tributo, de maneira pontual e específica. Por isso, o atributo **específica**.

Para entender melhor: uma imunidade dita genérica afasta a incidência, ao mesmo tempo, de vários tributos diferentes (do IR, do II, do IE, do IPTU, do ICMS, do IPVA etc.). Já uma imunidade específica afasta apenas um determinado tributo (imunidade de IPTU apenas, por exemplo).

8.1 Imunidades genéricas

As imunidades genéricas estão previstas no art. 150, VI, da Constituição Federal. São chamadas imunidades genéricas pois seu campo de aplicação refere-se a **todos os impostos**. Quais impostos? Todos.

As imunidades genéricas, portanto, afastam a incidência de todos os impostos previstos na CF.

O art. 150, VI, da CF enumera diferentes casos de imunidade. Passemos à análise de cada um deles.

8.1.1 Imunidade genérica recíproca

Nos termos do art. 150, VI, *a*, temos que é vedado aos entes tributantes, União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Pela regra da imunidade recíproca, temos a impossibilidade de tributação, por meio de impostos, dos entes tributantes. De maneira simples: ente tributante não cobra imposto de ente tributante. A União, os Estados, o DF e os Municípios não cobram impostos entre si.

De maneira simples: a União não cobra imposto de Estado e de Município; o Estado não cobra imposto de Município e da União; o Município não cobra imposto de Estado e da União.

Uma regra importante para se entender as imunidades é a percepção de que toda imunidade representa, de certa forma, um princípio constitucional. No caso da imunidade recíproca, podemos perceber claramente a proteção ao princípio da autonomia dos entes tributantes (pacto federativo). O legislador constitucional pretendeu garantir a autonomia dos entes no aspecto político, administrativo e financeiro. Com isso, nada melhor do que impedir ingerências financeiras entre os entes. Por essa razão, a imunidade recíproca se justifica.

A imunidade recíproca refere-se apenas a impostos, pois, como já estudamos, a tributação por intermédio de impostos representa a tributação da riqueza (fato gerador não vinculado a qualquer atividade estatal). A tributação por taxas e contribuições, geralmente, representa uma certa contraprestação, uma reposição, o que afasta o caráter de mera interferência.

A CF percebeu que algumas atividades desempenhadas pela administração indireta, por alguns de seus agentes, mereceriam o mesmo benefício. É exatamente nesse sentido a disposição do art. 150, § 2º, da CF. Por esse diploma, estende-se a imunidade recíproca às autarquias e às fundações públicas.

Autarquias e fundações públicas são pessoas jurídicas que desempenham funções relacionadas à atividade estatal, sem escopo negocial e sem finalidade lucrativa. Assim, atuam de maneira complementar ao Estado. Por essa razão, não pagam impostos. Os entes tributantes têm imunidade recíproca, que é estendida para as autarquias e fundações.

A imunidade recíproca não se estende a todos os agentes da administração indireta. Nos termos do § 3º, do mesmo art. 150, da CF, a imunidade não se aplica às situações em que o Estado atua em atividade de natureza privada, ou seja, quando atua em uma situação concorrencial com o setor privado ou mediante a cobrança de taxas e tarifas em caráter de contraprestação do sujeito passivo.

Diante dessa regra, podemos concluir que a imunidade recíproca não será aplicada às empresas públicas e às sociedades de economia mista, na medida em que são essas as formas adotadas pelo Estado para atuar na economia.

A própria CF confirma esse entendimento. No art. 173 da CF, temos a determinação de aplicação do regime jurídico de direito privado às empresas públicas e sociedades de economia mista, em uma clara mostra do objetivo de não beneficiar tais entidades. Situação diferente geraria uma concorrência desleal do próprio Estado, já que seu preço seria, sempre, inferior.

O STF, contudo, já decidiu que a imunidade recíproca pode ser estendida às sociedades de economia mista e às empresas públicas que explorem serviços públicos, em caráter de exclusividade, ou seja, monopólio. Estará excluída, portanto, apenas a exploração de atividade econômica privada, de maneira concorrencial.

8.1.2 Imunidade genérica de templos

Essa imunidade genérica tem previsão no art. 150, VI, *b*, da CF. Como foi dito anteriormente, por detrás de toda imunidade, existe algum princípio constitucional específico. Nesse caso, temos o princípio da liberdade de culto religioso, a liberdade de crença. A idéia do legislador foi incentivar e permitir a livre manifestação religiosa. Assim, nada melhor do que tornar essa atividade acessível e pouco custosa.

Ao dispor sobre imunidade de templos, o legislador constituinte utiliza a expressão "templos". Isso não quer dizer que a imunidade se refira apenas à construção. Sua amplitude é bem maior. A imunidade de templos refere-se, em verdade, à organização religiosa, ou seja, à pessoa jurídica, de direito privado, instituição religiosa; entendimento contrário acabaria por limitar tal imunidade apenas aos impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária, o que não ocorre.

Dessa forma, a imunidade de templos atinge todos os impostos incidentes sobre o patrimônio, as receitas e os serviços da igreja. Importante que se diga: a imunidade atinge qualquer culto religioso, já que não existe religião oficial no Brasil.

A regra de imunidade dos templos sofre, contudo, uma limitação importante. Nos termos do art. 150, § 4º, da CF, o benefício tributário somente atinge as receitas, patrimônio e serviços relacionados à atividade essencial da instituição. Com isso, o texto constitucional parece excluir, do benefício da imunidade, os valores auferidos por intermédio de atividades desvinculadas com a finalidade do culto religioso. A doutrina costuma referir-se a elas como atividades acessórias.

A igreja pode obter receitas por diferentes formas: doações de fiéis, celebrações diversas, venda de impressos religiosos, exploração de cantinas na igreja, aluguel de salões, entre outras. Todas as formas que a igreja utiliza para arrecadar recursos devem ser analisadas pelo ponto de vista da vinculação ou não com sua atividade essencial. Conforme a existência ou não dessa pertinência (vinculação), poderemos concluir pela aplicação ou não da regra imunizante. Em outras palavras, se a origem do recurso for vinculada à atividade essencial (atos de culto religioso), haverá a imunidade; se a origem dos recursos for não vinculada à atividade essencial, teremos tributação.

Aplicando a regra, teremos, por exemplo, a receita decorrente do dízimo e do casamento como relacionadas à atividade essenciais da igreja. Com isso, suas receitas são imunes e não sofrem os impactos da tributação. Já nos recursos provenientes, por exemplo, da exploração de uma pequena cantina ou de um estacionamento com manobrista, teremos receitas não vinculadas à atividade essencial da igreja. Com isso, tais receitas deverão ser oferecidas à tributação.

Perceba-se que o elemento diferenciador é a origem do recurso: se a origem do recurso está vinculada, direta ou indiretamente, à atividade essencial, temos a imunidade; se inexistente a vinculação, temos tributação.

O STF tem flexibilizado esse entendimento. Com base em algumas decisões do Supremo, tem-se dado mais relevância à destinação dos recursos. Com isso, passa-se a busca da existência ou não de vinculação em sua aplicação, independentemente da origem da receita. Assim, acaba-se por estender a imunidade a receitas não originadas com atividades relacionadas à própria igreja, desde que sua aplicação integral seja para a prática do culto religioso e de seus elementos relacionados.

A Súmula n. 724 do STF expressa essa tendência do tribunal. Essa súmula, a rigor, não se refere a templos, e sim às entidades referidas no art. 150, VI, *c*, da CF (partidos políticos, entidades sindicais, educacionais e de assistência social). Contudo, conforme veremos mais adiante, o enunciado constitucional acerca das atividades acessórias (art. 150, § 3º, da CF) aplica-se tanto para templos (art. 150, VI, *b*), quanto para os partidos políticos, entidades sindicais, educacionais e de assistência social (art. 150, VI, *c*). Assim, a conclusão utilizada para os partidos políticos (e outros) vale para os templos.

Perceba-se, portanto, que o enunciado da citada Súmula nos autoriza a gerar a interpretação da possibilidade de extensão do benefício da imunidade às chamadas atividades acessórias, desde que respeitada a destinação vinculada à atividade essencial da instituição.

8.1.3 Imunidade genérica de partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores, instituições de assistência social e de educação

a. Partidos políticos e suas fundações.

Aplicando a regra por nós exposta, de que por detrás de toda imunidade existe um princípio constitucional privilegiado, podemos identificar, para essa imunidade, o princípio da liberdade de manifestação política, de filiação partidária e de atividade política.

A CF pretende tornar menos custosa a atividade de partidos políticos, até mesmo como forma de incentivar sua criação e desenvol-

vimento. Para atingir tal premissa, o patrimônio, as rendas e os serviços dos partidos políticos e das fundações por eles mantidas serão imunes, não sofrendo o ônus da tributação por meio de impostos.

Para gozar do benefício da imunidade, obviamente, o partido político deverá ser regular, o que implica dizer que se exige o reconhecimento e registro no TSE. Havendo tal reconhecimento, a imunidade impõe-se, independentemente da corrente ideológica e abrangência do partido.

b. Entidades sindicais de trabalhadores.

Com o objetivo de garantir e incentivar a atividade sindical no Brasil, estimulando a associação e organização da sociedade civil, a CF estabelece a imunidade de entidades sindicais de trabalhadores.

Essa imunidade aplica-se apenas aos órgãos sindicais representativos de trabalhadores, não aos patronais. Apesar de uma aparente violação do princípio da isonomia, tal diferenciação se justifica, na medida em que a premissa do legislador constituinte se baseia na presumida maior capacidade contributiva do órgão patronal.

Aliado ao argumento da capacidade contributiva, podemos ainda dizer que o sindicato, como órgão representativo de classe, é fundamental para a manutenção e defesa do emprego, das condições de trabalho, das condições salariais, entre outros elementos. Todos esses itens, contudo, estão muito mais relacionados ao empregado, pólo hipossuficiente da relação, do que ao empregador, detentor do capital e senhor da relação.

c. Instituições de assistência social e de educação.

As instituições de ensino e de assistência social exercem importante papel em nosso País. Sua atuação mostra-se fundamental para o atingimento dos objetivos de universalização do ensino e da disponibilização de condições básicas de sobrevivência para a população. Diante de tão nobre atividade, tais instituições gozam do benefício da imunidade. São exemplos dessas instituições, as universidades, colégios, cursos profissionalizantes, cursos de extensão, santas casas, creches, berçários, entre outros.

Essa imunidade justifica-se na medida em que sua atividade mostra-se complementar à do Estado. Tornar tal atividade mais barata é um elemento de estímulo e viabilização de sua expansão.

As pessoas que desempenham tais atividades, relacionadas à educação e/ou à assistência, não sofrerão os impactos da tributação por meio de impostos, por força da regra de imunidade. Essa imunidade, contudo, somente será aplicável para as instituições de educação e de assistência no caso de exploração da atividade sem fins lucrativos. Em caso de exploração da atividade visando a obtenção de lucro, aplicar-se-á a regra de tributação de maneira integral.

A definição do conceito de **atividade sem finalidade lucrativa**, nos termos da CF, deve ser realizada pela legislação infraconstitucional. Essa legislação, por força da aplicação do art. 146, II, da CF, somente pode ser uma lei federal da espécie complementar. As regras de imunidades são, indiscutivelmente, limitações ao poder de tributar e, nos termos da CF, são reguladas por lei complementar (assim como os conflitos de competência e as normas gerais em direito tributário). Essa lei complementar, atualmente, é o CTN.

O CTN, em seu art. 14, define o conceito de atividade sem finalidade lucrativa. Para tanto, são requisitos: ausência de distribuição do resultado positivo, manutenção de contabilidade e escrituração mínima e ausência de envio de divisas ao exterior.

Respeitados esses requisitos, nos termos do CTN, a atividade será considerada sem finalidade lucrativa, e a pessoa que a explora, imune.

d. Imunidade das atividades acessórias.

Especificamente para as entidades relacionadas no art. 150, VI, *c*, da CF, aplica-se, inteiramente, o enunciado da Súmula n. 724 do STF. Essa Súmula, como vimos, trata do benefício da imunidade às atividades acessórias (origem do recurso não vinculada à atividade essencial).

8.1.4 Imunidade genérica de livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão

Essa imunidade se encontra no art. 150, VI, *d*, e representa a proteção ao princípio constitucional do direito à cultura e à educação. Em outras palavras, essa imunidade destina-se a proporcionar o acesso mais barato à informação, de modo geral.

A imunidade atinge apenas os tributos da espécie **imposto** incidentes sobre o preço do livro, ou seja, impostos que incidem sobre o bem. Isso quer dizer que essa imunidade afasta apenas o Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (II, IE, IPI e ICMS), já que os demais impostos não incidem sobre o preço e acabariam por beneficiar o autor ou editora, que não é a finalidade do texto constitucional.

Um ponto importante para se definir nesse momento é o conceito de livro. Sempre existiu, na doutrina, uma grande discussão acerca do conceito de livro, já que a CF não o define. A discussão que se trava refere-se sobre a forma material do livro, ou seja, sobre a necessidade de sua forma impressa.

Perceba-se que essa discussão, atualmente, é muito relevante, já que muitas outras formas de comercialização de **livros** foram criadas e difundidas. Podemos lembrar do livro em mídia de CD, em DVD, digital (arquivo de internet), entre outras formas. Eis o chamado **livro eletrônico**.

A doutrina em geral, diante dessas mudanças práticas, sempre defendeu a possibilidade de extensão dos efeitos da imunidade aos livros comercializados em mídias alternativas e inovadoras. Seu grande argumento é o objetivo da imunidade referida: baratear o acesso à cultura, pouco importando sua mídia de divulgação. Esse argumento, apesar de tentador, não tem prevalecido para a jurisprudência.

Esse entendimento foi afastado pela jurisprudência em virtude de dois argumentos importantes. O primeiro baseia-se na inter-

pretação literal da CF. O enunciado constitucional acerca dessa imunidade estabelece a imunidade do livro, jornal, periódico e **do papel destinado a sua impressão**. Ora, o legislador constituinte usa a expressão "papel destinado à impressão". Ao falar em papel, mostra que seu objetivo é o **livro impresso**, ou seja, o livro de papel tradicional.

Aliada a esse argumento, podemos dizer que a limitação ao livro de papel não é por acaso. Ao restringir essa imunidade, o legislador constituinte considerou a capacidade contributiva do sujeito passivo possível do tributo. O livro de papel, impresso, é o livro de maior acesso e penetração, já que é mais barato. O livro eletrônico, por sua vez, exige a existência de uma estrutura física para sua utilização (computador para sua visualização, por exemplo), o que denota maior capacidade contributiva do possível usuário desse material.

Assim, como o livro impresso será a opção comum dos sujeitos de menor capacidade econômica, nada mais natural que eles sejam privilegiados com o benefício. Não há que se falar em violação da isonomia, já que estamos tratando de situações potencialmente diferentes. Esse tem sido o entendimento da maioria da jurisprudência. Limita-se a imunidade apenas para o livro impresso.

Outro ponto relevante, para fins de definição de aplicação da imunidade, refere-se à necessidade ou não de veiculação de conteúdo. O livro, jornal ou periódico somente gozará de imunidade se for meio de difusão de conhecimento, de informações. A imunidade pressupõe a transmissão de dados.

Obviamente que a CF não pode ser preconceituosa. Isso quer dizer que a imunidade não pode, a rigor, limitar ou escolher o conteúdo a ser protegido. O conteúdo, desde que lícito, poderá ser qualquer um.

Por fim, ainda se discute, nessa imunidade, o alcance da expressão "papel". Essa discussão, mais uma vez, foi originada na tentativa de a doutrina estender o alcance da imunidade. Ao dis-

por sobre papel, no pensamento da doutrina, o legislador constituinte visou baratear o principal insumo do livro (o papel, já que estamos falando do livro impresso).

Como o objetivo do legislador constituinte era baratear o insumo do livro para, indiretamente, baratear o próprio livro, pensou-se em estender essa imunidade a todos os demais insumos do livro. Apesar de bem estruturado o argumento, a jurisprudência, inclusive do STF, entende pela impossibilidade de extensão.

A Súmula n. 657 do STF dispõe que somente gozará de imunidade o insumo papel.

8.2 Imunidades específicas

As imunidades específicas são aquelas previstas, pelo legislador constituinte, de maneira individualizada para determinados tributos. Essa classificação não se refere aos efeitos, apenas à abrangência da regra.

Vale lembrar que as imunidades genéricas, previstas no art. 150, VI, aplicam-se a **todos os impostos**. Seu âmbito de aplicação é amplo. As imunidades específicas, que passaremos a enumerar, aplicam-se a determinados tributos, previstos individualmente.

8.2.1 Imunidade de contribuições especiais – art. 149, § 2º, I

A CF estabelece uma importante regra de imunidade aplicável a algumas das contribuições especiais. Para as **contribuições especiais sociais** e para as **contribuições de intervenção no domínio econômico** há a previsão de imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação de bens ou serviços, nos termos do art. 149, § 2º, I, da CF.

Em outras palavras, a CF distingue as receitas auferidas pelo sujeito passivo. As receitas decorrentes de operação de exportação, e apenas exportação, serão imunes.

A imunidade específica prevista para as operações de exportação tem o objetivo de estimular as operações com o mercado externo. Essas operações são importantes para o mercado brasileiro e, com isso, merecem o presente estímulo. Aqui vale a seguinte máxima: **o Brasil deve exportar produtos e serviços, e não tributos!** Com a imunidade, o produto brasileiro fica mais barato, mais competitivo e, portanto, são maiores as operações e as vendas.

8.2.2 Imunidade de IPI – art. 153, § 3º, III

O IPI é um imposto federal que incide sobre operações com produtos industrializados. A CF prevê, no art. 153, § 3º, III, da CF, a imunidade de IPI para operações de exportação de bens. Nos termos da CF, não incidirá IPI sobre os produtos industrializados destinados ao exterior.

Novamente, a CF privilegia as operações de exportação. O produto brasileiro, para ser mais competitivo no mercado internacional, goza do benefício da imunidade. Operações com produtos industrializados destinados ao mercado interno, obviamente, não gozam de imunidade. Essa operação, inclusive, é o fato gerador do IPI.

8.2.3 Imunidade de ITR – art. 153, § 4º, II

O ITR é um imposto federal que incide sobre a propriedade territorial rural. Em outras palavras, propriedade de imóveis em áreas rurais. Nos termos do art. 153, § 4º, II, da CF, não haverá incidência de ITR sobre algumas propriedades: as pequenas glebas rurais definidas em lei.

A imunidade de ITR atinge apenas as pequenas glebas rurais. O conceito de pequena gleba rural é definido em lei, variando entre as regiões do Brasil. A presente imunidade somente será aplicada no caso de a pequena gleba rural ser a única propriedade do sujeito passivo (proprietário). No caso de propriedade de vários pequenos imóveis, mesmo que individualmente consideradas pequenas glebas, haverá a incidência tributária.

8.2.4 Imunidade de ICMS – art. 155, § 2º, X, da CF

O ICMS é um imposto estadual que incide sobre as operações com mercadorias e alguns serviços. Em outras palavras, incide sobre operações de circulação de mercadorias.

Nos termos do art. 155, § 2º, X, alíneas *a* a *d*, da CF, temos uma série de imunidades de ICMS. Não haverá incidência do tributo estadual sobre as operações que destinem mercadorias e serviços ao exterior (imunidade de ICMS sobre a exportação); sobre operações que destinem, a outros Estados, petróleo, inclusive lubrificantes, líquidos e gasosos, e energia elétrica; sobre o ouro (definido na hipótese de ativo financeiro); e sobre as prestações de serviços de comunicação, na modalidade de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

8.2.5 Imunidade de ITBI – art. 156, § 2º, I

O ITBI é um imposto municipal que incide sobre as operações de transferência onerosa de bens imóveis, realizada entre vivos. Nos termos do art. 156, § 2º, II, da CF, não incidirá ITBI sobre a operação de transferência onerosa de imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

Perceba-se que a operação de transferência de bens imóveis para pessoa jurídica, com o objetivo de integralização de capital, é uma operação onerosa. No caso de operações societárias (fusão, incorporação, cisão e extinção), também teremos a transmissão onerosa de bens, já que o imóvel será transferido entre pessoas jurídicas (ou para a pessoa física do sócio).

Diante disso, haveria a incidência do tributo, não fosse a imunidade prevista na CF.

8.2.6 Imunidade de contribuições especiais sociais para custeio da seguridade social – art. 195, § 7º, da CF

Nos termos do art. 195, § 7º, da CF, não haverá incidência de contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social sobre as receitas de instituições beneficentes de assistência social.

É importante perceber que a CF utiliza a expressão "são isentas". Isso, contudo, não pode gerar dificuldade. O benefício, em tal caso, é, sem dúvida, imunidade tributária.

Questões

1. **(OAB/RJ – 32º) Com relação ao tema das limitações ao poder de tributar, julgue os itens subseqüentes.**

   I – De acordo com a atual jurisprudência do STF, a imunidade tributária recíproca abrange as hipóteses em que a pessoa jurídica de direito público interno é contribuinte de fato.

   II – As imunidades constitucionais são consideradas objetivas quando exigem, para a sua fruição, a comprovação de que os bens, rendas ou serviços estão afetados às finalidades essenciais da entidade.

   III – Existem imunidades tributárias implícitas na Constituição.

   IV – A condição legal à fruição concreta da imunidade tributária pode ser veiculada por meio de lei ordinária federal.

   Estão certos apenas os itens:

   (A) I e II.
   (B) I e III.
   (C) I e IV.
   (D) II e III.

2. **(OAB/SP – 132º) Com relação ao exato significado (inclusive em função do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal) do termo isenção, constante do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, que dispõe: "São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei", pode-se afirmar que:**

   (A) Se trata efetivamente do instituto da Isenção
   (B) Se refere à hipótese de não incidência.
   (C) Se trata de Imunidade Constitucional.
   (D) Se refere à isenção condicionada.

3. **(OAB/MG – 2007.1) Quanto às imunidades, isenções ou não incidência, é correto afirmar:**

   (A) a não incidência constitucional refere-se à imunidade;
   (B) a ausência de lei específica tributando aquele fato é hipótese de isenção;
   (C) a isenção é uma decisão de não tributação por parte da Constituição Federal;
   (D) no caso de isenção, o ente não tem competência tributária.

4. **(OAB/CESP – UnB – 2007.2) De acordo com o CTN, para que uma instituição de educação sem fins lucrativos goze da imunidade tributária relativa ao pagamento de impostos sobre seu patrimônio, renda ou serviços, ela deve:**

   (A) Abster-se de distribuir mais do que 5% de seu patrimônio ou de suas rendas.
   (B) Nomear apenas diretores brasileiros.
   (C) Aplicar ao menos 50% de seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.
   (D) Manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades que assegurem a exatidão das informações.

5. **(OAB/RO 43º) A Imunidade Tributária caracteriza-se por ser:**

   (A) uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada;
   (B) uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada;
   (C) as alternativas "a" e "b" estão corretas;
   (D) todas estão incorretas

6. **(OAB/CESP – UnB – 2007.1) Um navio cargueiro, em trânsito para a Argentina, atracou em porto brasileiro com três lotes de automóveis com as características a seguir:**

– lote 1 – automóveis fabricados nos Estados Unidos da América para serem vendidos no Brasil;
– lote 2 – automóveis fabricados no Brasil, reimportados para a realização de reparos em razão de defeitos técnicos;
– lote 3 – automóveis em trânsito, para serem vendidos na Argentina.

Com relação ao imposto de importação, assinale a opção correta, tendo como referência inicial a situação hipotética acima apresentada.

(A) Incide imposto de importação apenas sobre os automóveis dos lotes 1 e 2.
(B) Incide imposto de importação apenas sobre os automóveis do lote 3.
(C) O imposto de importação é de caráter marcadamente fiscal.
(D) A alteração das alíquotas do imposto de importação não se sujeita aos princípios constitucionais tributários da legalidade e da anterioridade.

Gabarito

1. D
2. C
3. A
4. D
5. A
6. D

9

Legislação Tributária

O Direito Tributário, como todo o ramo didaticamente autônomo, possui uma legislação específica. Normalmente, utilizaremos a expressão **legislação tributária** para fazermos referência ao conjunto de leis que versam, no todo ou em parte, sobre Direito Tributário e sobre tributo. Assim também utilizaríamos a expressão **legislação penal** para fazermos referência ao conjunto de leis penais, **legislação trabalhista** para o conjunto de leis trabalhistas, e assim sucessivamente.

Esta utilização da terminologia legislação tributária, em sentido geral, não pode ser utilizada pelos estudiosos do Direito Tributário. Nos termos do art. 96 do CTN, legislação tributária é uma expressão técnica, com sentido jurídico específico e restrito. Legislação tributária compreende o conjunto de leis, de tratados e convenções internacionais, de decretos e de normas complementares em Direito Tributário.

Passemos à análise de cada uma das expressões.

9.1 Leis em matéria tributária

A expressão **lei**, contida no art. 96 do CTN, deve ter seu conteúdo buscado no próprio sistema jurídico. Esse conteúdo é dado pela

CF, em seu art. 59. Nos termos da CF, são espécies normativas: i) emenda constitucional; ii) lei complementar; iii) lei ordinária; iv) lei delegada; v) medida provisória; vi) decreto legislativo; e vii) resoluções. Todas essas expressões, portanto, estão compreendidas no conceito maior de lei.

9.1.1 Emenda constitucional

Emenda constitucional é a espécie normativa típica no direito brasileiro para o exercício do poder constituinte derivado, ou seja, para se proceder à alteração da CF.

No Direito Tributário, que é o que nos importa nesse momento, seu campo de competência e atuação restringe-se ao campo da CF. Em outras palavras, o papel da emenda constitucional, no Direito Tributário, é o mesmo da própria CF.

Como vimos, a CF não cria tributo no Brasil. Seu grande e importante papel no Direito Tributário é a distribuição de competências tributárias. Mais que isso, a CF ainda estabelece as grandes regras de limitação ao exercício dessa competência, ou seja, estabelece os princípios constitucionais tributários e as regras de imunidades. Assim, o campo de competência da **emenda constitucional**, no Direito Tributário brasileiro, é, *grosso modo*, o de **alterar ou criar eventuais competências tributárias, princípios e imunidades**.

É desnecessário dizer, portanto, da relevância da emenda para a expressão "legislação tributária".

9.1.2 Lei complementar

Lei complementar é a espécie normativa de competência restrita a determinadas matérias, aprovada por meio de um processo legislativo diferenciado (aprovação por maioria absoluta dos membros de cada casa legislativa).

A lei complementar tem uma função muito relevante e específica no Direito Tributário.

Inicialmente, a **lei complementar é requisito para a instituição de determinados tributos**. Vale lembrar que determinados tributos exigem tal espécie para a sua instituição: empréstimos compulsórios (art. 148, da CF), impostos sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF), impostos residuais (art. 154, I, da CF) e contribuições sociais para a seguridade social residuais (art. 195, § 4º, da CF). Todos os demais tributos aceitam lei da espécie ordinária.

Aliada a essa função de instituição de determinados tributos, à lei complementar caberá as funções definidas no art. 146 da CF: i) dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária; ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e iii) estabelecer normas gerais em matérias tributárias.

Sua primeira função, **dispor sobre conflitos**, deve-se ao fato de existirem alguns pontos que podem implicar eventual sobreposição ou dúvida acerca da competência tributária de alguns entes. Quando houver esses pontos de conflito, caberá à legislação complementar regular tal situação, definindo o ente competente. Sua segunda função, **regular as limitações ao poder de tributar**, é expressa pela possibilidade de estabelecer normas sobre princípios e imunidades. Em outras palavras, toda vez que princípios constitucionais e imunidade exigirem complementação, será necessária lei da espécie complementar. Por fim, a terceira função, **estabelecer normas gerais em Direito Tributário**, representa a possibilidade de normas vinculantes para todos os entes da Federação (União, Estados, DF e Municípios). Em outras palavras, essa norma geral regulará as situações comuns do direito tributário (normas sobre lançamento, sobre prescrição, sobre obrigação, entre outras).

9.1.3 Lei ordinária

Lei ordinária é a espécie normativa geral no ordenamento brasileiro, aprovada por *quorum* simples nas casas legislativas (maioria dos presentes apenas). Regra geral, caberá à **lei ordinária** a função de criar, alterar e extinguir tributos. Lei ordinária é a espécie normativa típica do Direito Tributário brasileiro. Essa é a regra.

9.1.4 Lei delegada

Lei delegada é a espécie normativa de competência do chefe do executivo, que pressupõe a prévia e específica delegação de competência do Congresso Nacional. Essa lei tem o mesmo nível hierárquico da lei ordinária.

No Direito Tributário, a lei delegada tem um campo de aplicação extremamente restrito, já que, para a sua utilização como espécie instituidora de tributo, seria necessária a prévia delegação de competência do Congresso e, como já estudamos, a competência tributária é indelegável.

9.1.5 Medida provisória

Medida provisória é a espécie normativa de competência exclusiva do chefe do poder executivo, com força de lei e vigência imediata, que pode ser utilizada em casos de urgência e relevância.

A medida provisória tem o mesmo campo de competência, no Direito Tributário, da lei ordinária. Assim, o campo de competência da **medida provisória** também é da **instituição, alteração e extinção de tributos**.

A medida provisória pode ser utilizada para todas as funções da lei ordinária. Em outras palavras, aquilo que pode ser tratado por lei ordinária pode ser tratado por medida provisória. A medida provisória não pode tratar de matérias reservadas à lei complementar. Isso quer dizer que a medida provisória não poderá tratar dos tributos que, conforme vimos, exigem lei complementar para a sua instituição e alteração.

9.1.6 Decreto legislativo

O decreto legislativo é um veículo normativo de competência exclusiva do congresso. No Direito Tributário, o **decreto legislativo** tem como importante papel a **ratificação de eventuais acordos e tratados internacionais sobre tributação**.

9.1.7 Resoluções do Senado

As resoluções são espécies normativas de competência exclusiva do Senado Federal. Essas resoluções, no Direito Tributário, têm a função de dispor sobre as alíquotas de alguns impostos estaduais.

A função de dispor sobre alíquotas de impostos estaduais não é de se estranhar, na medida em que o Senado Federal é composto por representantes dos Estados, e não da população. Nos termos da CF, a resolução do Senado pode estabelecer as alíquotas mínimas de IPVA, máximas de ITCMD e mínimas e máximas de ICMS.

9.2 Tratados e convenções internacionais

Os tratados internacionais estão englobados, nos termos do CTN, na expressão "legislação tributária".

Os tratados internacionais, no Direito Tributário, têm um campo de aplicação praticamente restrito aos acordos que tentam evitar a bitributação ou visam estabelecer estímulos para as operações econômicas bilaterais.

9.3 Decretos

Os decretos também são legislação tributária. Os decretos, de competência do chefe do executivo, têm função regulamentar, ou seja, não podem inovar no sistema jurídico, como regra.

No Direito Tributário, os decretos do chefe do executivo são utilizados, por previsão constitucional, como meio de alterar alíquotas de determinados tributos.

9.4 Normas complementares

As normas complementares estão definidas no art. 100 do CTN, e também se englobam no conceito de legislação tributária.

Nos termos do CTN, as leis, os tratados e os decretos são normas complementares: i) os atos normativos das autoridades administrativas; ii) as decisões administrativas; iii) as práticas reiteradas das autoridades administrativas; e iv) os convênios celebrados entre os entes tributantes.

Exemplos de normas complementares: portarias, resoluções, instruções normativas, circulares, decisões administrativas, colegiadas ou singulares (decisão da Delegacia Regional de Julgamento, do Conselho de Contribuintes, do Tribunal de Impostos e Taxas, da Câmara de Recursos Fiscais), as práticas das autoridades, entre outras.

Importante regra está estampada no art. 100 do CTN. Nos termos da previsão legal, o respeito às normas complementares afasta eventual imposição de penalidade, cobrança de juros de mora e atualização monetária do valor da base de cálculo do tributo.

9.5 Interpretação e integração da legislação tributária

O CTN disciplina, nos art. 107 e seguintes, o procedimento de interpretação e integração da legislação tributária.

A primeira regra definida pelo CTN refere-se às formas de interpretação da legislação, determinando os procedimentos a serem adotados, inclusive com a definição da ordem de prioridades e preferências. Dessa forma, salvo a existência de previsão expressa em sentido contrário, o intérprete deverá utilizar-se da analogia, dos princípios gerais do Direito Tributário, dos princípios gerais do Direito Público e, por fim, da eqüidade.

Assim, toda norma tributária que requerer interpretação (a rigor, toda norma assim exige) deverá ser construída e analisada, obedecendo-se esse caminho.

Contudo, o legislador nos chama a atenção para o fato de que a utilização dessas ferramentas interpretativas deve respeitar alguns

limites. Nos termos da lei, a utilização da analogia não pode implicar a exigência de tributo não previsto em lei (até por força do princípio da legalidade), como a utilização da eqüidade não pode implicar a dispensa de tributo ou obrigação tributária.

Outra regra de interpretação refere-se à aplicação dos princípios gerais de direito privado. É importante perceber que o CTN define a utilização, para interpretação, no art. 108, dos princípios gerais de Direito Tributário e de Direito Público, mas não de Direito Privado. Em relação ao último, o legislador estabelece a possibilidade de sua utilização para a definição do conteúdo e alcance dos institutos de Direito Privado, mas não para a definição de seus efeitos tributários. Estes (efeitos tributários), a rigor, serão definidos pela própria legislação tributária.

Essa regra, contudo, de aparente liberdade do legislador tributário definir o alcance dos institutos de direito privado, não se aplica no caso de utilização desses conceitos pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Nesse caso, como estamos tratando de definição de competência tributária, o conceito de Direito Privado utilizado deverá ter seu conteúdo definido pelo próprio Direito Privado, e não pelo legislador tributário. Essa conclusão, inclusive, é exigência do princípio da segurança jurídica.

Exemplificando o estudado: no caso da CF definir a competência dos Estados para a tributação de doação, temos a utilização de um conceito de Direito Privado. Esse conceito não poderá ser alterado pelo legislador tributário estadual, por exemplo, para alcançar todas as operações, a título gratuito ou oneroso. A gratuidade da operação, requisito da doação, é definida pelo Direito Privado e assim deve ser utilizada para fins de definição do fato gerador do tributo.

A legislação define que a interpretação tributária, em alguns casos, deverá obedecer ao critério ou à forma literal. Obrigatoriamente, será utilizada essa interpretação nos casos de suspensão ou

exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Por fim, temos a definição de aplicação de interpretação benéfica, ou seja, favorável ao sujeito passivo, sempre que nos deparar-mos com definição de infrações, ou cominação de penalidades, nos casos de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos e à autoria, imputabilidade ou punibilidade.

10

Relação Jurídico-Tributária

A relação jurídico-tributária é uma relação jurídica como outra qualquer. Assim, essa relação será formada por sujeitos (ativo e passivo), ligados por um objeto qualquer (prestação), decorrentes de alguma situação prevista em lei ou contrato.

A obrigação tributária, obviamente, tem suas características especiais. A relação jurídico-tributária decorre da verificação de um fato previsto em lei, o fato gerador. Desse fato nasce a chamada obrigação tributária, composta por um sujeito ativo (titular da capacidade tributária ativa) e um sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário), ligados, direta ou indiretamente, ao tributo.

10.1 Fato gerador

Fato gerador é a situação, descrita em lei, suficiente e necessária para o nascimento da obrigação tributária. Em outras palavras, o fato gerador é o fato, a situação que deve ocorrer para permitir a incidência da norma tributária.

Exemplos de fatos geradores: **auferir renda** no imposto de renda, **prestar serviço** no ISS, **ser proprietário** de imóvel no IPTU, **utilizar serviço público** na taxa, **auferir faturamento** na Cofins, entre outros.

O fato gerador do direito tributário e o fato típico do direito penal. Esta comparação pode ser feita, pois nos dois ramos do direito vige o princípio da estrita legalidade. Assim como somente poderemos falar na caracterização de um homicídio se houver um fato específico (alguém matar outro), somente poderemos falar em obrigação tributária se ocorrer um fato específico (alguém praticar o fato gerador). **O fato gerador é o fato típico do direito tributário.**

10.2 Obrigação tributária

A obrigação tributária é a relação formada entre sujeitos (ativo e passivo), tendo por objeto, direto ou indireto, o tributo. A obrigação tributária envolve dois pólos. Temos um sujeito ativo e um sujeito passivo.

O sujeito ativo é a pessoa titular da capacidade tributária passiva, ou seja, a pessoa apta a exercer a função de cobrar e arrecadar o tributo.

A capacidade tributária ativa, contudo, pode ser delegada, ou seja, o ente detentor dessa capacidade (normalmente, o ente competente) pode delegar essa função a outro ente ou pessoa. A União, como vimos, delega a função de arrecadar as contribuições sociais previdenciárias ao INSS, delega a função de arrecadar as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas aos órgãos representativos de classes, entre outros.

O sujeito passivo, detentor da capacidade tributária passiva, pode ser de duas espécies: contribuinte ou responsável tributário. **Contribuinte não é sinônimo de sujeito passivo**. Contribuinte é espécie do gênero sujeito passivo. Contribuinte e responsável são espécies de sujeitos passivos tributários. Ambos são as pessoas designadas pela lei para cumprir a obrigação tributária, ou seja, para pagar o tributo. Contribuinte paga tributo decorrente de obrigação própria (fato gerador praticado por ele mesmo),

enquanto responsável tributário paga tributo decorrente de obrigação de terceiro (fato gerador praticado por terceiro).

A obrigação tributária não se resume a pagamento de tributo. Em outras palavras, nem toda obrigação tributária é uma obrigação de pagar tributo. **Obrigação tributária** é um conceito muito mais amplo e, nos termos do art. 113 do CTN, pode ser principal ou acessória.

A obrigação tributária é uma obrigação imposta pela legislação tributária, relacionada, direta ou indiretamente, ao tributo. Dependendo do objeto da prestação, da característica de seu cumprimento, ela será classificada como principal ou acessória.

As obrigações tributárias serão classificadas como principais ou acessórias dependendo do caráter pecuniário, ou não, da obrigação. Em outras palavras, obrigação principal é a obrigação de caráter pecuniário; obrigação acessória é a obrigação de caráter não pecuniário.

10.2.1 Obrigação tributária principal

Obrigação tributária principal é toda obrigação tributária cuja prestação tenha natureza pecuniária.

A chamada **obrigação tributária principal**, portanto, é toda **obrigação imposta pela legislação tributária**, representada pela entrega de dinheiro ao Estado.

Dentro do conceito de obrigação tributária principal cabem todas as obrigações impostas pela legislação tributária de caráter pecuniário. Isso significa que mesmo a obrigação sancionatória, imposta pela legislação tributária, será considerada obrigação tributária principal.

Sabemos que tributo e multa jamais se confundem. Basta lembrarmos do conceito do art. 3º do CTN. Contudo, apesar de serem conceitos que não se confundem, podemos dizer que ambos estão englobados dentro do conceito de obrigação tributária principal.

10.2.2 Obrigação tributária acessória

Obrigação tributária acessória é a modalidade de obrigação tributária de caráter não pecuniário. Em outras palavras, sua prestação tem por objeto alguma coisa diversa de entrega de dinheiro ao estado. Essa obrigação é definida como uma obrigação de fazer ou não fazer. Podemos elencar, como exemplo, as obrigações de entregar declaração, preencher guia, preencher livros fiscais, não embaraçar a fiscalização tributária, entre outras.

A obrigação tributária acessória, apesar do nome, não tem nada de acessória. Essa obrigação é completamente independente em relação à dita obrigação principal.

Não podemos aplicar, no Direito Tributário, a regra sobre obrigação principal e acessória do Direito Civil. No Direito Privado, a chamada obrigação acessória depende, para seu nascimento, da obrigação principal. Vale a regra de que "o acessório segue o destino do principal". No Direito Tributário, a obrigação acessória só é acessória no nome. Isso quer dizer que a obrigação tributária acessória nasce independentemente da principal.

Em virtude dessa independência, alguns autores preferem utilizar outras nomenclaturas, como **obrigações de caráter formal**, ou, ainda, **deveres instrumentais**. Essa nomenclatura pretende demonstrar que essas obrigações acessórias são formalidades, são instrumentos da arrecadação, visando permitir ou implementar a própria atividade tributária.

Dever instrumental, obrigação formal, dever formal, obrigação instrumental são sinônimos de obrigação tributária acessória.

A obrigação tributária, portanto, decorre do fato gerador. Verificada sua existência, dar-se-á o nascimento da obrigação. É importante dizer que tanto a obrigação tributária principal quanto a obrigação tributária acessória decorrem da ocorrência de um fato gerador. Essa obrigação, contudo, é algo abstrato, não materializado.

A obrigação, abstrata, precisa ser transformada em algo concreto, materializado, documentado. A obrigação formalizada dá origem ao crédito tributário.

10.3 Crédito tributário

Crédito tributário é a obrigação tributária formalizada pelo lançamento. É a obrigação tributária documentada, materializada em documento, em linguagem que o CTN e o Fisco podem conhecer.

Essa obrigação, portanto, deve ser documentada e formalizada, para dar ensejo ao nascimento do crédito tributário. Com isso, é preciso que exista um procedimento, um caminho a ser tomado para permitir tal materialização. Esse caminho é o famoso **lançamento tributário**.

O lançamento tributário é o procedimento, definido em lei, para proceder à formalização da obrigação, ou seja, para constituir o crédito tributário.

Ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação. Nascida a obrigação, espera-se que ocorra um ato específico, o lançamento, para a formalização do crédito tributário.

Apesar de criticado por parte da doutrina, nos termos do CTN (e para fins de prova do OAB), existe uma relação cronológica a ser seguida. Ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária. Ocorrido o lançamento, nasce o crédito tributário.

Crédito tributário é a obrigação tributária quantificada, documentada, por meio do **lançamento tributário**.

10.4 Lançamento tributário

Lançamento é o procedimento de **formalização do crédito**. **Lançamento tributário é o ato privativo da autoridade administrativa que visa constituir o crédito.** Nos termos do art. 142 do CTN, é um ato privativo de autoridade administrativa.

Esse lançamento, nos termos do CTN, pode ser de três espécies diferentes: i) de ofício (art. 149 do CTN); ii) por declaração (art. 147 do CTN); ou iii) por homologação (art. 150 do CTN).

As três espécies de lançamento têm por objetivo constituir o crédito tributário. Isso quer dizer que a sua diferenciação não á dada

por sua conseqüência, por seu resultado. O elemento diferenciador das espécies de lançamento é a participação dos sujeitos ativo e passivo no procedimento. Em outras palavras, o que diferencia as espécies de lançamento é a maior ou menor participação do sujeitos nos atos tendentes à verificação da ocorrência do fato gerador.

10.4.1 Lançamento de ofício

É a modalidade de lançamento na qual todo o procedimento é praticado pelo Fisco, pelo sujeito ativo da obrigação tributária. Nessa modalidade de lançamento, o sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) não participa do processo. O Fisco ou detém previamente as informações ou as adquire por meio de fiscalização.

Além de ser regra para alguns tributos (IPVA e IPTU, por exemplo), o lançamento de ofício também é aplicável, em caráter subsidiário, em relação às demais modalidades. Isso quer dizer que sempre que as outras modalidades de lançamento forem procedidas com imperfeições, de maneira insuficiente ou errônea, o Fisco poderá lavrar um lançamento substitutivo.

Temos um exemplo dessa situação quando, ao tomar conhecimento de um lançamento menor ou equivocado, o Fisco pode substituí-lo, por intermédio de um novo lançamento, com o objetivo de constituir o crédito decorrente do tributo, assim como de eventual sanção. Essa atividade se dá pelo Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM).

10.4.2 Lançamento por declaração

Lançamento por declaração é a modalidade de lançamento na qual há participação tanto do Fisco quanto do sujeito passivo da obrigação. O sujeito passivo tem a obrigação legal de informar determinados dados. O Fisco recebe tais dados, verifica a ocorrência efetiva do fato e faz o lançamento, notificando o sujeito a fazer o pagamento.

Essa espécie de lançamento exige a participação dos dois pólos da relação jurídica tributária: sujeito passivo informa o fato e sujeito ativo notifica para a realização do pagamento. Essa espécie de lançamento, originariamente a regra dos tributos no Brasil, praticamente não é utilizada atualmente.

10.4.3 Lançamento por homologação

O lançamento por homologação é a modalidade de lançamento que representa a regra atual para a maioria dos tributos.

Nessa modalidade de lançamento, a atividade de constituição do crédito compete ao sujeito passivo da obrigação tributária. O sujeito passivo, contribuinte ou responsável, tem a obrigação legal de verificar a ocorrência do fato gerador, proceder à formalização do documento que materializa o crédito, assim como, independente de qualquer medida ou verificação do Fisco, proceder ao pagamento do crédito.

No lançamento por homologação, o sujeito passivo procede ao pagamento do crédito tributário com base em um documento preenchido e materializado sem qualquer análise do Fisco. É o próprio sujeito passivo que define e apura o crédito tributário, realizando o pagamento independentemente de qualquer medida fiscalizadora.

Nessa modalidade de lançamento, como se percebe, o pagamento (que é uma das causas de extinção do crédito tributário) é realizado antes de qualquer atividade do Fisco.

Certamente que, diante da possibilidade do sujeito passivo realizar o pagamento com base apenas em sua atividade de verificação do fato e preenchimento do documento, deverá existir alguma forma de controle dessa atividade por parte do Fisco. Não seria razoável que a atividade de constituição do crédito e sua extinção fossem feitas com total independência por parte do sujeito passivo.

O pagamento realizado pelo sujeito passivo, nos termos do CTN, extingue o crédito tributário. Essa extinção, contudo, deve ser confirmada pelo Fisco, por intermédio do ato de homologação.

De maneira simples: o sujeito passivo realiza o pagamento e, a partir de então, o Fisco poderá rever tal procedimento. Essa revisão se dá por meio da homologação.

A partir do momento em que se faz o pagamento, o Fisco tem o direito de revê-lo, tem o direito de controlar a legalidade desse pagamento. Essa revisão se dá pela análise da atividade do sujeito passivo, por intermédio de todas as formas de fiscalização disponíveis ao Fisco.

Esse pagamento (chamado de **antecipado** pelo CTN) extingue o crédito tributário. Contudo, essa extinção fica condicionada à posterior confirmação, à posterior **homologação**.

A atividade de fiscalização, de análise realizada pelo Fisco, tem por objetivo confirmar ou não a extinção do crédito tributário. Dessa forma, diante da concordância do Fisco, realiza-se a homologação (que é sinônimo de confirmação); diante da discordância, realiza-se um lançamento substitutivo (sinônimo de não concordância e cobrança dos valores).

Diante da não concordância do Fisco, não haverá homologação. O Fisco deixa de homologar e constitui o crédito não declarado. Essa constituição é realizada por meio de um lançamento substitutivo de ofício, um Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM).

A atividade de controle do Fisco, que pode dar ensejo à homologação ou ao lançamento substitutivo, deve ser realizada dentro de um determinado prazo. Isso quer dizer, em outras palavras, que o direito de o Fisco rever o pagamento antecipado não é para sempre!

O prazo para a revisão do pagamento antecipado, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, é de cinco anos, contados da **data do fato gerador**.

Diante da inércia do Fisco, não realizando o lançamento substitutivo no prazo legal, dar-se-á a homologação pelo decurso do prazo, chamada de **homologação tácita**.

Temos, assim, duas espécies de homologação: a expressa e a tácita. Expressa, realizada, dentro do prazo, de maneira positiva e declarada pelo Fisco; tácita, realizada pela omissão do Fisco pelo

prazo de cinco anos. Os efeitos da homologação expressa ou tácita são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário.

É importante perceber que a homologação tácita, decorrente da inércia do sujeito ativo, tem a mesma natureza jurídica da decadência, causa extintiva do crédito tributário. Tanto na homologação tácita quanto na decadência, o Fisco perde o direito de constituir o crédito tributário.

A homologação definitiva extinguirá o crédito, salvo se comprovada a existência de fraude, dolo ou simulação. Nesse caso, o CTN não estabelece prazo para a homologação tácita. Diante da inércia do CTN, aplicamos a regra da decadência, ou seja, a regra do art. 173, I, do CTN. Por esse artigo, o prazo ainda será de cinco anos, contudo, contado do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador.

Questões

1. **(OAB/CESP – UnB – 2007.2) A Nuporanga Indústria e Comércio de Alimentos Ltda. atua no ramo de venda de produtos alimentícios e, pela natureza de sua atividade, deve cumprir várias obrigações tributárias, tais como prestar declarações ao fisco, emitir nota fiscal, recolher o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS) e, eventualmente, pagar penalidades pecuniárias. Considerando a situação hipotética acima e as normas atinentes à obrigação tributária, assinale a opção correta.**

   (A) A obrigação de empresas, como a Nuporanga, de pagar eventuais penalidades pecuniárias constitui obrigação tributária principal.

   (B) A obrigação tributária acessória é dependente da obrigação tributária principal.

   (C) Segundo o CTN, as obrigações tributárias, principal e acessória, decorrem da lei em sentido estrito.

   (D) A obrigação da Nuporanga de recolher o ICMS constitui obrigação tributária acessória

2. (OAB/SP – 133º) Quando o fato imponível (ou fato gerador) da obrigação tributária é um negócio jurídico sob a condição suspensiva, considera-se nascida a obrigação:
   (A) Desde o momento em que se verificar a condição.
   (B) Desde o momento da celebração do negócio, salvo disposição de lei em contrário.
   (C) Desde o momento da celebração do negócio, salvo disposição expressa avençada entre as partes negociantes.
   (D) Desde o momento em que o Fisco tiver conhecimento da celebração do negócio

3. (OAB/CESP – UnB – 2007.1) Carlos, administrador do supermercado Boas Compras, deixou de recolher vários tributos da referida pessoa jurídica, que passa por severas privações financeiras. Tendo como referência inicial a situação hipotética acima, assinale a opção correta acerca da obrigação tributária.
   (A) A capacidade tributária passiva do referido supermercado Boas Compras não depende de sua regular constituição.
   (B) Carlos e o supermercado Boas Compras são solidariamente responsáveis pelo pagamento dos tributos devidos.
   (C) O dever de recolher os tributos devidos pelo supermercado Boas Compras constitui uma obrigação tributária acessória.
   (D) Carlos, na condição de administrador do supermercado Boas Compras, é pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de quaisquer de seus atos.

4. (OAB/SP – 133º) No que respeita ao lançamento tributário, é correto afirmar que:
   (A) O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.
   (B) O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo não pode ser alterado
   (C) Lançamento de ofício é a modalidade em que o contribuinte declara, apura e recolhe o tributo devido, para ulterior homologação pelo fisco

   (D) Havendo decisão administrativa definitiva que anule determinado lançamento fiscal por vício formal, fica impedido o fisco de efetuar novo lançamento para constituição do crédito tributário.

5. (OAB/SP – 132º) Quando houver decisão administrativa, anulando o lançamento efetuado pelo Fisco por vício formal, passa a correr o prazo:
   (A) decadencial de 05 (cinco) anos, contados da data do lançamento originalmente efetuado pelo Fisco;
   (B) prescricional de 05 (cinco) anos, contados da data em que o lançamento fiscal foi anulado;
   (C) decadencial de 05 (cinco) anos, contados da data que tornar definitiva a decisão que anulou o lançamento por vício formal;
   (D) decadencial de 05 (cinco) anos, contados da data do fato gerador do tributo.

6. (OAB/RS – 2007.2) Assinale a alternativa que preenche corretamente a lacuna da frase abaixo.
   "O ....., que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."
   (A) lançamento por homologação
   (B) lançamento por declaração
   (C) lançamento de ofício
   (D) lançamento por arbitramento

7. (OAB/PR – 2007.1) Assinale a alternativa incorreta:
   (A) o lançamento tributário constitui atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional;
   (B) o lançamento tributário regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de recurso de ofício;
   (C) o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada;
   (D) a revisão do lançamento de ofício pode ser iniciada ainda que extinto o direito da Fazenda Pública

8. **(OAB/CESP – UnB – 2007.2) Segundo o que dispõe o CTN, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento. A partir dessa informação, assinale a opção correta no que se refere a lançamento e suas modalidades.**

   (A) A legislação aplicável ao lançamento será a vigente na data em que o mesmo for efetivado.

   (B) No lançamento por declaração, o sujeito passivo deve verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante do tributo devido e efetuar o pagamento, cabendo ao sujeito ativo apenas conferir a apuração e o pagamento já realizados.

   (C) O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e a taxa de limpeza pública são tributos normalmente submetidos ao lançamento de ofício.

   (D) A contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins) constitui tributo sujeito ao lançamento por declaração.

9. **(OAB/CESP – UnB – 2007.1) No que concerne ao lançamento do crédito tributário, assinale a opção correta.**

   (A) A data da ocorrência do fato gerador vai definir a legislação tributária que regerá a constituição do crédito tributário. Todavia, aplica-se ao lançamento a legislação posterior a esta data que tenha outorgado ao crédito maiores privilégios, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

   (B) Não existindo disposição legal em contrário, nos casos em que o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, deverá ser feita a sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia em que se proceder ao lançamento tributário.

   (C) Qualquer modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, introduzida em conseqüência de decisão judicial, somente pode ser efetiva, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

   (D) É de cinco anos o prazo prescricional para cobrança de crédito tributário, contados da data do fato gerador da obrigação tributária.

10. **(OAB/CESP – UnB – 2006.3) Na composição do lançamento tributário, são observados alguns fatores necessários ao cálculo do valor dos tributos. Esses fatores não incluem o(a):**

   (A) Vencimento.

   (B) Base de cálculo.

   (C) Alíquota.

   (D) Identificação do contribuinte

Gabarito

1. A
2. A
3. A
4. A
5. C
6. A
7. D
8. C
9. C
10. D

11

Causas Modificativas do Crédito Tributário

O crédito tributário, devidamente constituído, deve ser extinto pelo pagamento. Esse é o caminho natural esperado pelo legislador

Contudo, nem sempre esse é o caminho seguido pelo sujeito passivo.

A legislação tributária prevê algumas causas que modificam o crédito tributário. Essas causas podem ser divididas, para fins de estudo, em três grandes grupos: causas de suspensão, de extinção e de exclusão.

11.1 Causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Causas suspensivas da exigibilidade são situações previstas em lei que têm o efeito de impedir a cobrança do crédito, ou seja, impedir que o Fisco tome medidas coercitivas tendentes ao recebimento do crédito tributário.

É importante dizer que essas causas suspensivas não implicam o desaparecimento da relação jurídica tributária. Em outras palavras, enquanto essas causas geram efeitos, o crédito

não pode ser exigido, contudo, cessados seus efeitos, o crédito continuará existindo.

Conforme vimos na aula inaugural do nosso curso, o Direito Tributário segue uma ordem cronológica: ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária. Essa obrigação, por sua vez, deve ser formalizada pelo lançamento tributário, dando ensejo ao crédito tributário. Notificado o crédito, o sujeito passivo deve realizar o pagamento. Caso o pagamento não seja realizado, o Fisco deve proceder à inscrição do crédito em dívida ativa, extrair a CDA e ajuizar a execução fiscal.

As causas suspensivas da exigibilidade implicam uma ruptura nesse caminho. Impedem o procedimento de cobrança do crédito tributário.

A verificação de uma causa suspensiva da exigibilidade tem o efeito de impedir o ajuizamento da execução fiscal por parte do ente tributante. Geralmente, inclusive para fins de OAB, o ente poderá proceder à constituição do crédito, inscrição em dívida e extração da CDA, contudo, não será possível o ajuizamento da execução.

O grande interesse prático nas causas suspensivas da exigibilidade não se resume à impossibilidade de ajuizamento ou prosseguimento da execução. Seu grande interesse está na possibilidade de emissão de **certidões positivas com efeito de negativas**.

As certidões emitidas pelos entes são a forma de demonstração de regularidade fiscal. Essa prova é importante em diferentes momentos para o contribuinte (encerramento de atividades, habilitação em processos licitatórios, partilha de bens em inventário etc.). O contribuinte, portanto, tem interesse, em diferentes momentos, de comprovar sua regularidade fiscal.

Solicitada a certidão ao ente, ela poderá ser emitida como **negativa** (no caso de não constar a existência de qualquer crédito tributário) ou como **positiva** (no caso de constar a existência de créditos tributários constituídos em face do contribuinte considerado).

A certidão **negativa** comprova a **regularidade**, enquanto a **positiva** não.

Existe, contudo, uma situação intermediária. O sujeito passivo pode possuir créditos constituídos e não pagos, em situação específica, que permitam a emissão de uma **certidão positiva com efeito de negativa**. Como o próprio nome sugere, é uma certidão positiva (consta a existência de créditos), contudo, com os efeitos de uma certidão negativa (como se não existissem débitos quaisquer).

Essa certidão, certamente, exige algumas situações especiais para a sua emissão. Nos termos do art. 206 do CTN, são três possíveis: i) débitos não vencidos; ii) débitos garantidos pelo penhora; e iii) créditos com a exigibilidade suspensa.

Perceba-se, portanto, que há um grande interesse nessas causas suspensivas, pois é a possibilidade de emissão de **certidões positivas com efeito de negativa**. Com essas certidões, o sujeito passivo poderá proceder a todas as atividades que exigiriam certidão negativa, aliado ao fato de o Fisco não proceder à cobrança do crédito, pela suspensão à exigibilidade.

As causas suspensivas da exigibilidade devem estar previstas na lei. Nos termos do art. 151 do CTN, temos: i) a moratória; ii) os recursos ou reclamações administrativas; iii) o depósito; iv) a medida liminar em Mandado de Segurança e cautelares; v) a antecipação de tutela em outras ações; e vi) o parcelamento.

11.1.1 Moratória

A moratória nada mais é que um favor legal do ente tributante, consistente apenas em dilação de prazo. **Moratória é novo prazo para pagamento.**

Concedida a moratória, o ente tributante dá ao sujeito passivo em mora novo prazo de pagamento. Concedendo novo prazo de pagamento, não haveria qualquer sentido de que, ao mesmo tempo, o Fisco procedesse ao ajuizamento e cobrança do crédito. Por imposição lógica, há de se aguardar o percurso do novo prazo de pagamento.

Em geral, a moratória depende de lei do ente competente. Isso quer dizer que a moratória de crédito, decorrente de tributos federais, somente poderá ser concedida por Lei Federal, assim como a moratória de créditos estaduais somente poderá ser concedida por Lei Estadual, e assim sucessivamente.

A regra da competência da moratória, contudo, tem uma exceção, contida no art. 152 do CTN. Nos termos do dispositivo citado, a União, e somente a União, poderá dar moratória geral. Essa moratória geral deverá englobar os tributos federais, estaduais, municipais e obrigações de caráter provado. A União poderá usar essa prerrogativa em casos extremos, como uma situação de calamidade pública.

Perceba-se que a União não poderá dar moratória apenas de tributos estaduais ou municipais.

11.1.2 Recursos e reclamações administrativas

A segunda causa de suspensão da exigibilidade é a impugnação ou reclamações administrativas. Em outras palavras, a interposição de impugnações administrativas.

É importante ressaltar que, nos termos do CTN, a mera apresentação da impugnação administrativa, no prazo e na forma prevista em lei, tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito. A lógica de tal efeito consiste no fato de que, na impugnação administrativa, o próprio ente tributante está procedendo à revisão de seu ato administrativo de lançamento, de forma que, enquanto o próprio Fisco não der uma solução definitiva para isso, não teria sentido proceder à cobrança do mesmo crédito.

No sistema brasileiro, geralmente, ao ser notificado do lançamento, o sujeito passivo poderá se opor a tal medida. Essa oposição poderá ser feita pela via judicial ou administrativa.

O sujeito passivo poderá optar por qualquer uma das duas vias. Poderá, inclusive, optar pela via administrativa e, em caso de resultado negativo, ainda poderá se valer da esfera judicial.

O STF entende que a opção pela via judicial exclui a via administrativa, ou seja, caso o sujeito passivo ingresse com alguma medida judicial (mandado de segurança, ação anulatória de débito fiscal etc.), haverá a renúncia da esfera administrativa.

A discussão administrativa, por meio do processo administrativo, depende da existência de uma estrutura administrativa de julgamento dessas impugnações. Essa estrutura está disponível na esfera federal, na esfera estadual e na esfera da maioria dos municípios. Quando prevista em lei, o processo administrativo deverá respeitar, nos termos da CF, os princípios do contraditório e da ampla defesa.

11.1.3 Depósito

A terceira causa de suspensão da exigibilidade é o depósito. Depósito nada mais é que a entrega, cumulada com uma discussão, do valor do crédito tributário.

Esse depósito, obviamente, está condicionado à existência de resistência por parte do sujeito passivo, ou seja, está condicionado à existência de uma impugnação administrativa ou judicial. Caso não existisse essa discussão concomitante, o depósito seria, em verdade, a entrega de dinheiro como pagamento.

O depósito suspensivo da exigibilidade deve ser cumulado com uma impugnação judicial. A impugnação administrativa, por si só, como vimos, suspende a exigibilidade do crédito, de forma que não haveria sentido a **suspensão de exigibilidade já suspensa**. Portanto, somente suspende a exigibilidade o depósito judicial.

Como o depósito não tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito na esfera administrativa, pois a mera impugnação já tem tal efeito, qual o objetivo de sua realização? O depósito administrativo visa afastar a incidência de juros e correção monetária em caso de improcedência da reclamação. Em outras palavras, durante o período da impugnação, no qual o Fisco não pode proceder à cobrança do crédito, haverá a incidência de juros e correção monetária

(atualmente, pela taxa Selic). Diante de tal acréscimo, o valor inicial, ao final da demanda, pode ser onerado de maneira significativa. Para não correr tal risco, o sujeito passivo procede ao depósito do valor. Assim fazendo, ao final da demanda, o valor simplesmente é convertido em pagamento, na medida em que, durante o tempo da demanda, o depósito é corrigido pelo mesmo índice. Com isso, o sujeito passivo afasta o risco de demora da demanda.

O depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, é sempre facultativo. O sujeito passivo realiza o depósito apenas se tiver interesse na suspensão da exigibilidade do crédito. Caso opte pela não realização, o Fisco poderá, concomitantemente, proceder à cobrança do crédito tributário.

O depósito, nos termos do entendimento do STJ, sempre será realizado em dinheiro e deverá compreender o valor total do crédito tributário.

Não serão aceitos bens, títulos da dívida pública, precatórios e assim sucessivamente.

11.1.4 Liminar em mandado de segurança e cautelares e antecipação de tutela em outras ações

A próxima causa de suspensão da exigibilidade do crédito, prevista no art. 151 do CTN, é a concessão de ordem liminar em mandado de segurança e ações cautelares. De maneira similar, ela prevê, também, a suspensão da exigibilidade em decorrência da concessão da ordem de antecipação de tutela em outras ações (declaratória e anulatória).

A mera apresentação de ações de impugnação do crédito – seja mandado de segurança, seja cautelar, seja declaratória – não suspende a exigibilidade do crédito tributário. Concomitantemente à ação de impugnação, o Fisco poderá ingressar com a execução fiscal, procedendo à cobrança do crédito. A suspensão da exigibilidade depende da ordem liminar ou da antecipação de tutela.

Apresentada a ação impugnativa do crédito, o juiz poderá, desde que satisfeitos os requisitos do art. 7º, II, da Lei n. 1.533/51

(Lei do Mandado de Segurança), ou os requisitos do art. 273 do CPC, conceder a liminar ou a antecipação dos efeitos da tutela. Nesse caso, o crédito estará com a exigibilidade suspensa.

A suspensão da exigibilidade, fruto da concessão da medida, perdurará até a decisão final, salvo se anteriormente reformada (revisão pelo juiz).

11.1.5 Parcelamento

Por último, o CTN prevê, como causa de suspensa da exigibilidade, o parcelamento do crédito tributário.

O parcelamento, na verdade, não é uma causa independente de suspensão da exigibilidade, na medida em que nada mais é do que uma moratória para pagamento continuado. O parcelamento também é um favor legal, consistente na dilação de prazo.

Assim como na moratória, não há sentido em ser concedido prazo para o pagamento (parcelado ou não) e, ao mesmo tempo, permitir que o Fisco tome medidas tendentes ao recebimento do crédito.

Certamente, o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito enquanto ele estiver sendo cumprido, ou seja, enquanto o sujeito passivo realiza o pagamento das parcelas. Em caso de inadimplência do sujeito passivo (rompimento do parcelamento), teremos o vencimento antecipado de todas as parcelas e a retomada da exigibilidade do crédito.

11.2 Causas de extinção do crédito tributário

Vimos que as causas suspensivas da exigibilidade têm o condão de impedir a cobrança do crédito tributário, sem, contudo, implicar a resolução da relação jurídica tributária. Em outras palavras, vencida a causa de suspensão, o crédito tributário ainda existirá e o Fisco poderá proceder a sua cobrança.

De maneira diversa, existem algumas situações previstas no CTN que possuem o condão de resolver a relação jurídica tributária: são as chamadas causas de extinção do crédito tributário.

As causas de extinção do crédito tributário são situações previstas em lei, com o efeito de resolver a relação jurídico-tributária, atingindo algum dos elementos da relação jurídica.

Assim como as causas de suspensão da exigibilidade, as causas de extinção do crédito necessitam de previsão legal. No nosso ordenamento, constam do art. 156 do CTN.

11.2.1 Pagamento

O pagamento é a primeira, e a natural, causa de extinção do crédito tributário. Pagamento nada mais é que o cumprimento voluntário da obrigação, a entrega de dinheiro ao ente tributante.

Vimos que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, decorrente da verificação de um fato gerador. Ocorrido tal fato, nasce a obrigação tributária, que precisa ser materializada por meio da realização do lançamento tributário. Realizado o lançamento, o sujeito passivo é notificado para fazer a entrega de dinheiro ao ente, ou melhor, fazer o recolhimento para as instituições financeiras autorizadas. Eis o pagamento, como a entrega com o objetivo de cumprir a obrigação tributária. Eis o caminho natural do crédito tributário.

11.2.1.1 Regras gerais do pagamento

O CTN traz algumas regras gerais sobre pagamento, constantes dos arts. 157 a 169.

Inicialmente, o CTN estabelece que a imposição de eventuais penalidades não elide o pagamento integral do crédito, tentando nos mostrar que a obrigação decorrente do não recolhimento (ato ilícito) não se confunde com a obrigação decorrente do fato gerador (fato lícito). No caso de verificação de não pagamento, no prazo e forma

previstos em lei, o Fisco procederá à autuação e à imposição de sanção (multa), além de proceder à cobrança do tributo não pago.

O pagamento, como regra, deve ser realizado no prazo de 30 dias, a contar da notificação do lançamento. Essa regra, constante do CTN, somente valerá na omissão do lançamento, ou seja, somente se aplicará em caráter subsidiário, caso o lançamento tributário não determine prazo diferente (maior ou menor).

Nos termos da legislação, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora e correção monetária, independente do motivo determinante da falta. Aliado a isso, ainda se procederá à imposição de penalidades e de medidas de garantia.

Como regra do CTN, a taxa de juros moratórios será de 1% (um por cento) ao mês, salvo previsão expressa da legislação em sentido contrário. Isso quer dizer que o ente tributante, obviamente por meio de lei, poderá estabelecer índice diferente. Em caso de omissão, valerá a regra geral do CTN.

A maioria dos entes tributantes tem seus índices próprios. A União utiliza a chamada taxa Selic. Alguns Estados e Municípios valem-se também dessa taxa. Outros Estados e Municípios, por sua vez, adotam índices exclusivos, normalmente chamados de índices fiscais. Na prática, deve-se verificar, para o ente pretendido, a existência de tais taxas diferenciadas. A taxa Selic engloba tanto a correção monetária quanto os juros moratórios. Por isso que, na prática, aplica-se apenas a referida taxa, sem cumulação de qualquer outro índice.

O CTN ainda prevê, como regra sobre pagamento, a possibilidade da utilização do instituto da **imputação ao pagamento**. Por meio desse instrumento, o ente tributante tem a possibilidade jurídica de decidir o destino do pagamento realizado pelo sujeito passivo. Em outras palavras, no momento em que o sujeito passivo faz a entrega de dinheiro a título de pagamento de alguma obrigação tributária, o ente tributante não está obrigado e aceitar a destinação visada pelo devedor, podendo imputar tais valores como pagamento de outra obrigação tributária.

De maneira simples: o ente escolhe o destino do pagamento realizado pelo sujeito passivo.

É importante que se diga que essa possibilidade de imputação ao pagamento não é arbitrária. O ente tributante deve obedecer às regras impostas pela própria legislação.

Inicialmente, para que possamos falar em imputação ao pagamento, é preciso que estejamos diante de uma situação na qual existam, simultaneamente, dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo em relação ao mesmo sujeito ativo (mesmo ente tributante). Obviamente, em não existindo vários débitos, não há que se falar em imputação.

A ordem de imputação, ou seja, a regra a ser seguida pelo Fisco para a realização da escolha está definida pelo art. 163 do CTN, da seguinte forma: i) em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria e, em segundo lugar, aos decorrentes de responsabilidade tributária; ii) primeiro, às contribuições de melhoria, depois, às taxas e, por fim, aos impostos; iii) na ordem crescente dos prazos de prescrição; e iv) na ordem decrescente dos montantes.

Como primeira regra, o CTN estabelece a prioridade dos pagamentos das obrigações próprias, em relação as obrigações decorrentes de responsabilidade.

Diante da primeira regra, existindo, em relação ao mesmo sujeito passivo, débitos relativos à situação jurídica de contribuinte e de responsável tributário, o ente deverá imputar o pagamento para os débitos da modalidade contribuinte.

A segunda regra da imputação ao pagamento utiliza, como critério, a espécie tributária. Por tal regra, dar-se-á prioridade para as contribuições de melhoria, seguida pelas taxas e, por fim, os impostos.

A terceira regra sobre a imputação ao pagamento baseia-se nos prazos prescricionais. Por determinação do CTN, os pagamentos devem ser realizados na ordem crescente dos prazos prescricionais, ou seja, dar-se-á prioridade para os débitos mais antigos (menores prazos prescricionais) em relação aos débitos mais recentes (maiores prazos prescricionais).

A última regra a ser observada refere-se aos valores do débito, obedecendo a ordem decrescente dos montantes. Com base nessa

regra, tratando-se de débitos de mesma natureza, mesma espécie tributária e mesmo prazo prescricional, a imputação será realizada sobre o maior montante.

Apesar da regra clara da imputação ao pagamento, sua utilização, na prática, não tem sido verificada. Essa não utilização decorre de uma impossibilidade em virtude dos pagamentos serem realizados não junto aos entes tributantes, e sim em instituições financeiras. Importante perceber que a imputação ao pagamento deve ser realizada **no momento da realização do pagamento** e pela autoridade administrativa representante do ente. Como os pagamentos são realizados pela instituição financeira, não há a possibilidade de imputação posterior.

11.2.1.2 Pagamento indevido

Importante regra a ser verificada no estudo sobe pagamento refere-se ao chamado **pagamento indevido**.

Pagamento indevido nada mais é que o pagamento realizado em desacordo com a lei, ou seja, é o pagamento feito violando alguma disposição legal. É o pagamento **errado, maior do que efetivamente devido, feito em duplicidade, com base em lei inconstitucional, com base em lançamento nulo**, enfim, **realizado com qualquer tipo de vício ou irregularidade.**

O pagamento indevido, já que realizado em contrariedade à lei, gera, ao sujeito que o realizou, o direito a sua restituição, ou seja, o sujeito passivo tem direito de ter seus valores devolvidos, e o Fisco tem o dever de restituir tais valores.

Esse pagamento é indevido porque viola a própria legalidade. Com base nessa afirmação, justifica-se a ressalva relevante realizada pelo CTN, no sentido de que o direito à restituição independe de **prévio protesto**. Em outras palavras, ao realizar o pagamento indevido, independente de se tratar de um erro ou falha do sujeito passivo, de manifestar ou não a sua discordância no momento do pagamento, enfim, independente de qualquer ressalva, a restituição será uma medida a ser imposta.

A restituição de tributos indevidamente recolhidos é medida que se impõe, independente de manifestação de discordância do sujeito passivo (no momento do pagamento) ou mesmo da origem do vício (se motivado pelo sujeito passivo ou ativo), pois, caso contrário, estaríamos diante de uma situação de enriquecimento indevido (sem causa) para o ente tributante.

Haverá o direito à restituição do pagamento indevido em qualquer das modalidades de lançamento, inclusive no lançamento por homologação (modalidade na qual o sujeito passivo realiza o pagamento antes de qualquer medida ou ato do sujeito ativo – Fisco). Pouco importa se o sujeito passivo tenha sido exclusivamente o causador do erro, pois, como vimos, o direito de restituição independe do prévio protesto.

Realizado o pagamento indevido e, portanto, nascido o direito de restituição dos valores, o sujeito passivo deve exercitar tal direito. Isso quer dizer que o direito de restituição **depende da realização do pedido por parte do sujeito passivo.**

Só que para o Fisco fazer essa restituição, essa devolução deve ser pedida, informando que o pagamento foi indevido, não importando quem deu causa ao erro.

Esse pedido de devolução, nos termos do art. 168 do CTN, deve ser realizada no prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário. A extinção, no caso, significa a data da realização do pagamento.

O sujeito passivo, ao exercer o direito de restituição do indébito, pode optar por dois caminhos distintos: a esfera administrativa ou a esfera judicial.

Assim, o sujeito passivo poderá ingressar com um pedido administrativo de reconhecimento do pagamento indevido e do direito de devolução dos valores. Nesse caso, o próprio ente tributante verificará se efetivamente ocorreu um pagamento indevido e, caso concorde, providenciará a devolução dos valores.

Poderá, ainda, optar pela via judicial. Nesse caso, o sujeito passivo ingressará com uma ação de repetição do indébito tribu-

tário, pleiteando ao poder judiciário o reconhecimento do pagamento indevido e a condenação do ente tributante para realizar a devolução dos valores.

As duas esferas são independentes. Significa dizer que o sujeito passivo pode optar por qualquer uma delas, assim como poderá utilizar, inicialmente, a via administrativa e, caso não consiga a restituição dos valores, ingressar, posteriormente, com a medida judicial.

O STF entende que a opção pela via administrativa não implica qualquer limitação para a utilização da via judicial. Assim, o sujeito poderá ingressar com o pedido administrativo e, posteriormente, com o judicial. O contrário, contudo, não ocorre. Entende o STF que a opção pela via judicial significa renúncia à via administrativa, ou seja, implica a impossibilidade de utilização de tal caminho. Caso opte, portanto, pelo pedido judicial, não poderá se valer, concomitantemente ou posteriormente, da via administrativa.

Os prazos para o pedido administrativo e judicial são independentes, não se comunicam. A partir do momento em que o pagamento é feito, inicia-se a contagem do prazo de cinco anos para o ingresso do pedido administrativo, como do prazo de cinco anos para o ingresso da medida judicial.

Para a maioria da doutrina, o prazo de cinco anos para o pedido administrativo é prazo decadencial, enquanto o prazo para ingresso com o pedido judicial é prescricional.

Diante da independência de tais prazos, a utilização de uma das vias não implicará alterações na contagem do prazo para a outra via. Obviamente que somente podemos falar, aqui, em utilização anterior da via administrativa (lembrar entendimento do STF sobre a renúncia da esfera administrativa ao se utilizar a esfera judicial).

Diante da independência dos prazos para pedido administrativo e judicial, a eventual demora na resposta da esfera administrativa implicaria eventual prejuízo ao sujeito passivo. Isso porque a solução do processo administrativo, em prazo posterior aos cinco anos, implicaria a prescrição da pretensão judicial do sujeito passivo.

Como forma de correção dessa situação, o art. 169 do CTN estabelece um prazo de dois anos para o ingresso de medida judicial de anulação da decisão administrativa. Com isso, garante-se que, independentemente da demora da resposta administrativa, o sujeito passivo sempre terá o prazo mínimo de dois anos para utilizar a via judicial. Assim, assegura-se, ao sujeito passivo, o direito de utilização, com segurança, das duas vias, garantindo-se, ainda, o respeito ao princípio da ampla defesa, tanto na esfera administrativa quanto judicial.

Ao lado da regra geral sobre devolução dos valores recolhidos indevidamente, existe um importante entendimento doutrinário e jurisprudencial, conhecido como a **tese dos dez anos**.

Por esse entendimento, o prazo para o ingresso da medida de restituição dos valores recolhidos a maior é de dez anos, e não de cinco.

Essa tese, contudo, tem um campo de aplicação limitado: refere-se exclusivamente aos tributos lançados pela modalidade **por homologação**. Não se aplica, pois, ao lançamento de ofício ou por declaração.

Lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN, é a espécie de lançamento na qual o sujeito passivo tem o dever legal de apurar a ocorrência do fato gerador, realizar o cálculo do valor do tributo, proceder ao preenchimento da guia própria e realizar o pagamento do crédito, independente e anteriormente a qualquer medida do Fisco. Realizado o pagamento, nasce, para o ente, o direito de revisão, chamado homologação. A homologação pode ser expressa (realizada formalmente) ou tácita (em decorrência do decurso do prazo de cinco anos, contados do fato gerador, sem qualquer manifestação do Fisco).

A homologação, seja expressa, seja tácita, tem o efeito de extinguir definitivamente o crédito tributário.

Pela tese dos dez anos, para a definição da contagem do prazo de restituição, aplicam-se cumulativamente os prazos do art. 150, § 4º, e do art. 168 do CTN. Pelo primeiro, estabelece-se que, no lançamento por homologação, a extinção do crédito se dá após cinco anos da ocorrência do fato gerador; pelo segundo, define-se que o

prazo de cinco anos para a restituição se inicia com a extinção do crédito tributário. Aplicando-se as duas regras, temos que, realizado o pagamento antecipado, aguarda-se o prazo de cinco anos para a homologação tácita (cinco anos do fato gerador). Ocorrida a homologação tácita (e com ela a extinção do crédito), inicia-se a contagem do prazo de cinco anos do art. 160 do CTN. Ao todo, portanto, são dez anos contados do fato gerador.

A rigor, não há, nessa tese, dez anos de prazo para a medida de restituição. O prazo continua sendo de cinco anos, contudo, contados de momento diverso. O que se altera é o início da contagem dos cinco anos do art. 168 do CTN.

Essa tese era aplicada por parte da jurisprudência, inclusive do STJ. Contudo, a edição da Lei Complementar n. 118/2005 implicou a sua extinção.

Pela citada lei, o prazo para pleitear a devolução dos valores pagos a maior é contado, sempre, da data do pagamento, em toda modalidade de lançamento. Assim, no lançamento por homologação, não mais importa a data da homologação (que seria a extinção definitiva), apenas a data do pagamento antecipado. Essa lei, ainda, define que esse dispositivo tem aplicação retroativa, nos termos do art. 106, I, do CTN.

A Lei Complementar n. 118/2005, ao assim dispor, parece estar no campo da sua competência, respeitando o dispositivo do art. 146, III, da CF. Os prazos de prescrição e decadência podem ser fixados, como norma geral, por lei complementar. O que se discute muito é a possibilidade de aplicação retroativa desse dispositivo, sob a alegação de ser meramente interpretativo.

O STJ já se manifestou no sentido da inconstitucionalidade de tal dispositivo. Assim, para o STJ, hoje, a tese dos dez anos não tem mais aplicação, mas os pedidos realizados anteriormente à vigência de tal lei estão assegurados (impedindo a sua aplicação retroativa).

Apesar de o STJ ter feito algumas manifestações no sentido da inconstitucionalidade do dispositivo da Lei Complementar n. 118/2005, como a decisão final sobre a constitucionalidade do dispositivo cabe

ao STF, para fins de OAB e concursos, deve-se aplicar o texto da lei, ou seja, considerar a contagem do pagamento e considerar tal dispositivo retroativo, tratando-se de lei meramente interpretativa.

11.2.2 Compensação

A compensação está prevista, no CTN, como causa de extinção do crédito tributário. Compensação, tanto no Direito Tributário, quanto no Direito Privado, nada mais é que o encontro de contas, ou seja, a extinção recíproca de créditos de dois sujeitos, até o montante que se equiparam.

A compensação tributária é regulada pelos arts. 170 e 170-A do CTN, da mesma forma como é regulada no Direito Civil. Para o Direito Tributário, exige-se, para a compensação, a existência de lei autorizadora.

Normalmente, não temos dúvidas em imaginar e entender a situação da compensação do Direito Civil. No Direito Dributário, contudo, essa facilidade não se mostra, afinal de contas, é muito simples ser devedor do Fisco (basta que ocorra um fato gerador de qualquer tributo), mas a mesma facilidade não se mostra na situação contrária, de ser credor do Fisco.

Quando poderemos ser credor do Fisco, no Direito Tributário? Simples: toda vez que ocorrer um pagamento indevido. Diante do pagamento indevido, nasce o direito de restituição, que nada mais é do que nos colocarmos no pólo ativo de uma relação de crédito com o Fisco.

Existindo, pois, uma situação de reciprocidade de créditos, poderemos aplicar o instituto da compensação, como forma de extinguir o crédito do Fisco (e, ao mesmo tempo, de extinguir o crédito do sujeito passivo).

A compensação deve ser realizada entre créditos líquidos e certos. Esses créditos podem ser vencidos (portanto, exigíveis) ou vincendos. No caso de créditos vincendos, dever-se-á apurar seu montante com abatimento (pela antecipação). Esse abatimento, contudo, não poderá ser superior a um por cento ao mês.

Importante regra, constante do art. 170-A do CTN, refere-se à possibilidade de utilização, para compensação, de créditos objeto de contestação judicial. Nesse caso, para a realização da compensação, é necessário que se aguarde o trânsito em julgado da decisão que reconhece a existência do crédito.

Essa regra, vale dizer, é de clara aplicação. Diante da ocorrência de um fato gerador, o Fisco realiza o ato administrativo de lançamento, constituindo o crédito tributário. Esse ato goza de presunção de legitimidade. Já para a constituição do crédito do sujeito passivo, decorrente da realização de um pagamento indevido, precisa ser estabelecido por uma decisão administrativa ou judicial. Estando diante de uma discussão judicial, o crédito decorrente de pagamento indevido somente será constituído com a decisão final não mais sujeita à alteração, ou seja, o trânsito em julgado da decisão.

Com o reconhecimento judicial do crédito do sujeito passivo, poderá ser realizado o encontro de contas para a extinção recíproca de créditos.

11.2.3 Transação

A transação está definida no art. 171 do CTN, e nada mais é do que uma negociação, realizada por meio de concessões recíprocas, como objetivo de extinguir o crédito tributário litigioso.

A transação, como todas as demais causas de extinção do crédito, depende de previsão legal (princípio da indisponibilidade do crédito público). A lei deverá definir os limites e as hipóteses de concessões que poderá o representante da fazenda realizar. Causa pouco utilizada e verificada na prática.

O CTN somente prevê a transação como causa de extinção de créditos litigiosos, ou seja, em discussão administrativa ou judicial, não como causa de prevenção de litígios (como no Direito Civil).

Assim, somente pode referir-se a créditos impugnados.

Por fim, a transação deve implicar concessões mútuas, ou seja, tanto do Fisco quanto do sujeito passivo.

11.2.4 Remissão

A remissão, causa extintiva do crédito tributário, é definida como uma medida de política tributária, materializada pelo perdão do crédito tributário. É uma medida unilateral do Fisco, normalmente, para incentivar o contribuinte inadimplente a corrigir sua situação, ou mesmo medida administrativa que atinge créditos de pequeno e irrisório valor.

Para se falar em remissão, é preciso estar diante de um crédito tributário constituído. A remissão pode ser total ou parcial, atingindo créditos tributários decorrentes de tributos ou de multas.

O art. 172 do CTN antecipa as condições que o legislador pode prever como critérios definidores da remissão. Grosso modo, esses critérios referem-se à situação econômica do devedor, ao erro ou ignorância escusáveis, à diminuta importância do crédito, entre outras.

Normalmente, na prática, utiliza-se a remissão como causa de extinção de créditos de pequeno valor.

Muitas vezes, o crédito tributário representa valores tão inexpressivos que o Fisco não tem interesse para proceder a tal cobrança. A estrutura administrativa, assim como interesses, como a pequena capacidade contributiva desses sujeitos passivos, justifica tal medida.

Somente a lei poderá prever e regular tal medida, que não se confunde com o instituto da anistia, prevista no art. 175 do CTN. A anistia é causa de exclusão do crédito (impede sua constituição), aplicável apenas e tão-somente a créditos tributários decorrentes de atos ilícitos (multas), ainda não constituídos pelo lançamento.

11.2.5 Decadência

A decadência talvez seja a principal causa de extinção do crédito tributário. Representa a perda do direito do Fisco de constituir o crédito tributário.

A decadência representa a perda de um direito privado, por seu não exercício, por determinado lapso. Em outras palavras, quando um sujeito de direito não exerce determinada prerrogativa por muito tempo, acaba por perder tal direito.

No Direito Tributário, ao falarmos em decadência como causa de extinção do crédito tributário, estaremos diante da perda do direito do ente tributante de exercer o direito de constituir o crédito tributário, por intermédio do lançamento. Em outras palavras, o Fisco perde o direito de lançar.

Ao atingir o direito de constituir o crédito, por previsão do CTN, extingue-se, também, o eventual crédito que seria, por ele (lançamento), constituído.

Alguns autores criticam a inclusão da decadência como causa de extinção do crédito, pois, a rigor, se a decadência atinge o direito de lançar, de constituir o crédito, na verdade impedirá seu próprio nascimento. Nesses termos, esses autores preferem incluir a decadência como causa de exclusão do crédito. Para fins de OAB e concursos, essa discussão deve ser ignorada. Nos termos da lei, decadência é causa de extinção do crédito tributário.

Concluindo, a decadência extingue o crédito, pois implica a perda do direito de constituí-lo por intermédio do lançamento.

O prazo decandecial no Direito Tributário está previsto no art. 173 do CTN. A regra do lapso de decadência é de cinco anos.

A regra do prazo decadencial é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser realizado.

Assim, nascido o direito de o Fisco realizar o lançamento, constituindo o crédito, iniciar-se-á a contagem de um prazo para a realização desse ato administrativo. Diante da inércia do Fisco, dar-se-á a decadência.

Nos termos do art. 173 do CTN, há três regras sobre contagem do prazo decadencial: i) regra geral (exercício seguinte); ii) regra de antecipação; e iii) regra de interrupção.

A regra da decadência está prevista no art. 173, I, do CTN. Por tal regra, o início da contagem do lapso decadencial dar-se-á no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser realizado. Essa afirmação merece uma interpretação.

O primeiro dia do exercício seguinte não gera qualquer dificuldade. Significa **primeiro de janeiro do ano seguinte**. A dúvida é: primeiro de janeiro do exercício seguinte **a quê**? Nos termos do CTN, **do exercício em que o lançamento poderia ser efetuado**. Pois bem: **qual o exercício que o lançamento poderia ser efetuado?**

Resposta direta e objetiva: **o exercício da ocorrência do fato gerador.**

Com tal explicação, podemos resumir a regra geral da decadência da seguinte forma: o prazo de cinco anos será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, em primeiro de janeiro do ano imediatamente após o fato gerador.

Em caso de um fato gerador ocorrido em 23 de agosto de 2007, a contagem do prazo decadencial será iniciada em 1º de janeiro de 2008. Cinco anos após, estará consumada a decadência e extinto o crédito tributário.

A segunda regra de decadência está prevista no art. 173, parágrafo único, do CTN.

Por essa regra, o início da contagem do lapso decadencial será antecipado para uma data anterior ao primeiro dia do exercício seguinte (por isso o nome **regra de antecipação**).

Essa antecipação será gerada por meio de uma atividade positiva do Fisco. Nos termos do CTN, se o ente tributante notifica o sujeito passivo sobre uma **medida preparatória** do lançamento, a contagem do lapso será iniciada na data dessa notificação.

O CTN dispõe sobre as **medidas preparatórias**, o que não significa realização do lançamento. Obviamente, se a notificação for do próprio lançamento, não falaremos mais em decadência, pois o Fisco terá exercitado o direito de lançar. Medida preparatória significa alguma medida de solicitação de documentos, pedidos de

esclarecimentos, apresentação de livros fiscais, notas fiscais, entre outras, visando um futuro lançamento. Como o Fisco inicia o procedimento tendente ao lançamento com essa medida, o CTN entende que o prazo decadencial deve ser iniciado nesse momento.

A regra de antecipação somente se aplica no caso de ainda não ter sido aplicada a regra geral. Isso quer dizer que, se o Fisco notifica o sujeito passivo sobre alguma medida preparatória (pedido de documentos, por exemplo), após dois anos isso não significa que a contagem dos cinco anos iniciar-se-á com a notificação, pois já foi aplicada à regra geral (primeiro dia do exercício seguinte).

Existe, por fim, uma regra relacionada à interrupção da contagem do lapso decadencial, previsto no art. 173, II, do CTN. De acordo com essa regra, extingue-se o direito do Fisco de constituir o crédito pelo lançamento no prazo de cinco anos, contados da data da decisão que **anula o lançamento por vício formal**.

Perceba-se que, ao se falar em anulação de lançamento, parte-se da premissa de existência de um lançamento anterior (sob pena de não termos o que anular). Contudo, se existe um lançamento anterior (a ser anulado), significa que o Fisco já exerceu o direito de lançar, não mais se falando em decadência.

É exatamente por isso que temos que falar em regra de interrupção da decadência. Pela previsão do CTN, o sujeito passivo, por qualquer razão, decide apresentar uma impugnação administrativa ou judicial, baseada em vício formal do lançamento (autoridade incompetente, desrespeito ao contraditório ou ampla defesa no processo administrativo etc.); dessa impugnação, origina-se uma decisão anulatória do lançamento. Dessa decisão, conta-se o prazo de cinco anos para novo lançamento.

Ao determinar uma nova contagem de prazo de cinco anos, o CTN estabelece que a decisão que anula o lançamento, por vício formal, tem a natureza de uma causa interruptiva de prazo (causas que implicam contagem de novo prazo, integralmente).

A reabertura de prazo de cinco anos somente será cabível em caso de anulação por vício formal. Caso o vício seja material,

relacionado à inconstitucionalidade da lei, aplicação equivocada da legislação pelo fiscal, não ocorrência do fato gerador, dimensionamento equivocado da base de cálculo etc., a decisão de anulação do lançamento implicará a extinção do próprio crédito, não permitindo novo lançamento.

Uma questão relevante envolvendo o instituto da decadência refere-se à definição do prazo para as chamadas contribuições especiais previdenciárias. Nos termos do art. 45 da Lei 8.212/91, o prazo de decadência para a constituição dos créditos relacionados a estes tributos é de 10 anos.

Essa disposição, evidentemente, conflita com a redação do art. 173 do CTN. Diante disso, a doutrina e a jurisprudência muito discutem acerca da prevalência do CTN ou da Lei especial. O entendimento dominante é no sentido da aplicação do art. 173 do CTN, devido à regra imposta pelo art. 146 da CF, que determina a competência de lei complementar para dispor sobre normas gerais em direito tributário.

Após muita discussão, a jurisprudência se pacificou com a edição da SUMULA VINCULANTE nº 8, do STF, publicada em junho de 2008. Nos termos do seu enunciado, temos que "são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário". Percebe-se, pois, que não mais há que se falar em aplicação no prazo de 10 anos.

11.2.6 Prescrição

A prescrição também é prevista como causa de extinção do crédito tributário. Prescrição, de maneira não técnica, é a perda do direito de cobrar (pela execução fiscal). De maneira técnica, é a perda da pretensão do direito do Fisco de manejar a execução fiscal.

Pela prescrição, o Fisco perde a pretensão do direito representado pelo crédito tributário, de forma que não mais poderá implementar medidas coercitivas, visando o recebimento do crédito tributário.

Para se entender a prescrição, é importante fazer um paralelo com a decadência.

Ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária. Com a obrigação, nasce, para o Fisco, o direito/dever de constituir o crédito por meio do lançamento tributário. Como vimos, o Fisco tem um prazo de cinco anos para realizar o lançamento, sob pena de ocorrência da decadência e a conseqüente extinção do crédito tributário.

Realizado o lançamento, e, portanto, constituído o crédito tributário, o sujeito passivo é notificado para realizar o pagamento. A partir do vencimento do prazo de pagamento, nasce, para o Fisco, o direito/dever de implementar as medidas necessárias para a cobrança do crédito tributário. Essas medidas são representadas pelo ajuizamento da execução fiscal. Essa medida de cobrança, contudo, deve ser realizada dentro de um prazo razoável: o prazo perscricional do direito tributário.

O prazo de prescrição, assim, é o prazo para o Fisco cobrar o crédito tributário.

Perceba-se que o grande divisor de águas no direito tributário é o **lançamento**. Até a sua realização, falamos em prazo decadencial; após a sua realização, falamos em prazo prescricional.

Resumindo: entre o fato gerador e o lançamento, pode ocorrer a **decadência**; entre o lançamento e a cobrança, pode ocorrer a **prescrição**.

Nos termos da legislação privada, prescrição é a perda da pretensão de um direito pelo não exercício por um determinado lapso.

No direito tributário, a pretensão que se analisa é a da fazenda pública realizar a cobrança dos créditos tributários. O Fisco exercita a sua pretensão ajuizando a execução fiscal (meio de cobrança específico para o crédito tributário). Caso o Fisco não exercite essa pretensão no prazo legal, perderá tal direito, aliado à extinção do próprio crédito tributário.

O prazo prescricional, previsto no CTN, é de cinco anos, contados da data da constituição definitiva do crédito tributário.

Importante, portanto, definir o momento da constituição definitiva do crédito tributário, afinal, esse será o marco inicial do lapso prescricional.

A constituição definitiva do crédito tributário deve ser interpretada como a data da notificação do lançamento ou a data da notificação da decisão administrativa não mais sujeita à alteração (no caso de impugnação do lançamento na esfera administrativa).

Iniciada a contagem do prazo prescricional, o Fisco deverá exercitar sua pretensão dentro do lapso legal, sob pena de perda da pretensão e extinção do crédito. É importante, então, definir como se considera exercitada a pretensão, para determinarmos, com isso, a interrupção da contagem do prazo prescricional.

O art. 174, parágrafo único, do CTN define as causas interruptivas de prescrição. Verificada a ocorrência de qualquer uma delas, teremos a interrupção da contagem do prazo e a manutenção do crédito.

A regra geral do exercício da pretensão é pelo manejo da execução fiscal. Contudo, diferente da regra do Direito Privado, a prescrição considera-se interrompida com **a ordem de citação** ou, em outras palavras, **na data do despacho em que for determinada a citação**.

O art. 174, parágrafo único, I, do CTN foi alterado pela Lei Complementar n. 118/2005. Essa lei alterou o CTN, introduzindo a mesma regra constante da Lei n. 6.830/80 – Lei de Execuções Fiscais. A LEF estabelecia como data da interrupção a data do despacho, enquanto o CTN estabelecia a **data da citação**. Nessa briga, prevalecia o CTN, como Lei Complementar (estabelecendo normas gerais em matéria tributária). Com a alteração, a regra agora é única.

Uma última consideração relevante sobre prescrição está relacionada aos seus efeitos no Direito Tributário. Enquanto, no Direito Civil, a prescrição atinge apenas a pretensão, no Direito Tributário, a prescrição atinge o próprio crédito tributário (causa de extinção). Com isso, podemos concluir que, diante do pagamento de uma dívida prescrita, no Direito Tributário, estaremos diante do pagamento de uma dívida extinta e, portanto, indevida. Com isso, esse pagamento de dívida prescrita dará ensejo à repetição do indébito tributário, em virtude da existência de um pagamento indevido.

Questão controvertida e relevante quanto a prescrição também se refere ao prazo para as contribuições especiais previdenciárias. Nos termos do art. 46 da Lei 8.212/91, o prazo de prescrição para a cobrança dos créditos relacionados a estes tributos é de 10 anos.

Assim como analisado no item anterior, quanto a decadência, essa disposição conflita com a redação do art. 174 do CTN. Conforme vimos, a SUMULA VINCULANTE nº 8, do STF, publicada em junho de 2008, pacificou a questão, determinando a aplicação do prazo de 5 anos, constante do CTN.

11.2.7 Conversão do depósito em renda

Considera-se causa de extinção do crédito a **conversão do depósito em renda**. Para falarmos nessa causa de extinção, obviamente, precisaremos da existência de um depósito e também de uma discussão administrativa ou judicial (para a realização do depósito).

O depósito, como vimos no estudo anterior, é uma causa de suspensão da exigibilidade. Será realizada no curso de uma discussão administrativa ou judicial, pois o sujeito passivo, na verdade, não pretende pagar, e sim discutir o crédito.

Depósito sem discussão é pagamento.

A conversão do depósito em renda pressupõe, ainda, a decisão do processo administrativo ou judicial favorável ao Fisco, ou seja, a manutenção do crédito tributário. Como a decisão é favorável ao Fisco, o depósito vinculado à discussão será convertido em renda (em pagamento). Essa conversão, como equivale a pagamento, extingue o crédito tributário. Em caso de decisão favorável ao sujeito passivo, o depósito é levantado pelo sujeito passivo.

11.2.8 Pagamento antecipado e homologação

A próxima causa de extinção do crédito é a homologação do pagamento antecipado, realizado pelo sujeito passivo.

Obviamente, essa causa de extinção do crédito somente tem aplicação nos casos de lançamento por homologação, nos quais temos o pagamento antecipado e a homologação.

11.2.9 Consignação em pagamento

A consignação em pagamento está prevista como causas de extinção do crédito. Sua previsão legal consta do art. 164 do CTN.

A consignação, em verdade, não extingue o crédito tributário. Ela nada mais é do que uma ação específica, cujo objeto é a realização de um pagamento. Seu pressuposto é a vontade de o devedor realizar o pagamento e a recusa, ou a dificuldade, gerada pelo credor, para o recebimento. De maneira simples, a consignação é **o instrumento de quem quer pagar, mas não consegue**.

A consignação em pagamento, como pressupõe a vontade de pagar, pressupõe, para a sua realização, o depósito do valor do crédito. Assim, o sujeito passivo, ao propor a medida, deve fazê-la acompanhado do depósito do crédito.

Em assim fazendo, a decisão da consignação decidirá o destino do depósito, obrigando o credor a receber ou imputando as eventuais sanções decorrentes da mora do devedor (que não pagou, apenas consignou).

No caso de procedência da consignação, o depósito é convertido em pagamento e, com isso, o crédito é extinto.

No Direito Tributário, a consignação em pagamento é cabível apenas nas hipóteses **taxativas** previstas no art. 164 do CTN. São elas: i) de recusa de recebimento, subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; ii) de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; e iii) de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de Direito Público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

Nas duas primeiras hipóteses temos praticamente uma única regra, representada pela recusa de recebimento. O Fisco nega-se a receber, alegando a existência de outros débitos ou deveres instrumentais diversos. Vimos que essa conduta não se justifica, pois o Fisco dispõe do instrumento da imputação ao pagamento (ele, Fisco, pode receber o pagamento e imputar para dívida diversa – art. 163 do CTN).

Situação diversa é a existência de dois entes exigindo tributo sobre o mesmo fato gerador. Nessa situação, temos dois entes tri-

butantes exigindo tributo de um único sujeito passivo, pela ocorrência de um único fato gerador.

Nessa situação, o sujeito passivo, em tese, poderia optar por um dos dois entes e simplesmente realizar o pagamento. Esse pagamento, contudo, não seria oponível em relação ao outro ente, não evitando, com isso, o ajuizamento de eventual execução fiscal e cobrança. Para evitar essa situação, o sujeito passivo propõe a ação de consignação em face dos dois entes tributantes, depositando o valor do crédito tributário. O Poder Judiciário, então, decidirá qual o ente competente, mandando converter, em pagamento, o depósito realizado. Essa conversão tem o condão de extinguir o crédito.

11.2.10 Decisão administrativa ou judicial irreformável

A decisão administrativa ou judicial ainda é causa de extinção do crédito tributário. Para que se fale em causa de decisão administrativa ou judicial, contudo, é obvio que se pressupõe a existência de uma discussão administrativa ou judicial.

Em outras palavras, é preciso que o sujeito passivo tenha apresentado uma impugnação administrativa ou judicial.

Aliado à existência de discussão, para que a decisão extinga o crédito, é preciso, por fim, que a decisão seja favorável ao sujeito passivo, ou seja, favorável ao contribuinte ou responsável. A decisão é no sentido da nulidade do crédito.

Para que essa causa de extinção seja aplicada, é preciso que o sujeito passivo tenha ingressado com uma impugnação administrativa ou com uma ação judicial (mandado de segurança, ação anulatória ou declaratória).

Como vimos, caso a decisão seja favorável ao Fisco, o crédito será mantido. Caso haja depósito, será convertido em renda, e a conversão extingue o crédito.

11.2.11 Dação em pagamento

A última causa de extinção do crédito é, na verdade, uma forma de pagamento. O CTN prevê a chamada dação de bens em pagamento.

A dação em pagamento nada mais é que a entrega de bens ao credor como forma de pagar. Em vez de entregar dinheiro, o devedor entrega determinados bens.

A dação, como forma de extinção do crédito, somente pode se dar sobre bens imóveis. O CTN é claro sobre essa exigência, não se admitindo, pois, a entrega de bens móveis.

A legislação do ente tributante deve prever tal possibilidade, assim como eventuais requisitos. Isso quer dizer que será lícito o ente definir o local do imóvel, valor mínimo, tipo etc.

11.3 Causas de exclusão do crédito tributário

As causas de exclusão do crédito tributário são situações previstas na lei que impedem a própria constituição do crédito. Impedem, portanto, a realização do lançamento.

Essas causas estão previstas no art. 175 do CTN. São elas a anistia e a isenção.

11.3.1 Anistia

A anistia é o perdão de sanção tributária, de penalidade. Por medida de política tributária (incentivar a regularização fiscal, aumentar arrecadação etc.), o Fisco pode estabelecer o perdão de determinadas penalidades.

Importante não confundir anistia com remissão do crédito. Vimos que remissão também é perdão, contudo, de crédito tributário constituído. Mais do que isso, a remissão pode atingir créditos sancionatórios e não sancionatórios.

A anistia somente pode referir-se a fatos ilícitos ocorridos antes de sua edição. Essa conclusão se impõe na medida em que entender de modo diverso seria o mesmo que reconhecer que a anistia revoga a legislação punitiva, o que não ocorre.

11.3.2 Isenção

A isenção, para a doutrina clássica, é uma causa de não incidência legalmente qualificada.

A isenção, de maneira simples, impede a constituição de crédito tributário em face de determinadas pessoas, bens ou serviços que, como regra, deveriam ser tributados. O ente tributante, também por medidas de política tributária, pode decidir que determinadas situações que, em geral, poderia tributar, não devem ser objeto de incidência tributária. Diante disso, por lei, exclui-se tais situações da regra de tributação.

A isenção depende, como regra, de lei do ente competente. Assim, somente a Lei Federal pode dar isenção de tributos federais, assim como apenas a Lei Estadual pode dar isenção de tributos estaduais, e assim sucessivamente.

Isenção e imunidade dão institutos diversos. A imunidade é uma regra constitucional que retira a competência do ente tributante. Isenção é uma causa legal (lei do ente competente) que determina que uma determinada pessoa, atividade ou bem não seja tributados. A imunidade somente poderá ser dada, alterada ou retirada pela própria CF (ou emendas), enquanto a isenção é dada, alterada e extinta por lei do ente.

Como a isenção é um instituto que depende de lei do próprio ente tributante, é claro que podemos discutir o interesse do ente em concedê-la e em revogá-la. Assim como o ente pode dar isenção, também pode tirá-la.

A revogação da isenção vem discriminada no art. 178 do CTN. Essa revogação dependerá, nos termos do CTN, da forma como foi concedida. Como regra, a isenção pode ser condicionada (e normalmente por prazo determinado) ou incondicionada (e, normalmente, por prazo indeterminada).

A isenção condicionada é aquela que exige do sujeito passivo algum tipo de contrapartida, de investimento para gozar do benefício legal. A incondicionada, por sua vez, exige apenas e tão-somente a verificação dos requisitos legais, sem qualquer contraprestação.

Isenção condicionada: isenção de dez anos de IPTU para os empresários que montarem estabelecimento na cidade de São Paulo e, cumulativamente, contratarem, ao menos, 50% de mão-de-obra local, construírem escola e posto de saúde próximo ao local e providenciarem o asfaltamento da região. Nesse caso, o contribuinte terá uma série de gastos para fazer jus ao benefício da isenção.

Isenção incondicionada: isenção de IPTU aos proprietários de imóveis até R$ 50.000,00. Nesse caso, para o gozo da isenção, basta a pequena capacidade contributiva, não se exigindo qualquer gasto ou investimento do sujeito passivo.

Nos termos do CTN, a isenção condicionada não poderá ser revogada. Na verdade, sua revogação (que poderá se dar a qualquer momento) não gera efeitos àqueles que já satisfizeram os requisitos exigidos pela lei. Para estes, a isenção é direito adquirido.

Na isenção condicionada, como no caso do sujeito passivo que teve gastos e fez investimentos para gozar da isenção, não seria justo, após tais gastos, simplesmente se retirar tal benefício.

Já a isenção incondicionada pode ser, a qualquer momento, revogada. Tal revogação, contudo, deverá respeitar o princípio da anterioridade, ou seja, somente produzirá seus efeitos no exercício financeiro seguinte.

Questões

1. **(OAB/SP – 133º) Ainda que constituído, o crédito tributário pode ter sua exigibilidade suspensa, em razão de**
   (A) Consignação em pagamento, decisão judicial definitiva, anistia e remissão.
   (B) Moratória, liminar em mandado de segurança, consignação em pagamento e parcelamento.
   (C) Liminar em ação cautelar, depósito do montante integral do crédito, compensação e moratória.
   (D) Parcelamento, depósito do montante integral do crédito, reclamações e recursos administrativos previstos em lei e moratória.

2. (OAB/RS – 2007.2) Considere as assertivas abaixo sobre exclusão tributária.

I – A exclusão do crédito tributário dispensa o cumprimento das obrigações acessórias.

II – Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria.

III – A anistia pode ser concedida tanto em caráter geral como limitadamente às infrações da legislação relativa a determinado tributo.

Quais são corretas?

(A) Apenas I.
(B) Apenas II.
(C) Apenas III.
(D) Apenas II e III.

3. (OAB/PR – 2007.1) Assinale a alternativa correta:

(A) a transação e a remissão suspendem a exigibilidade do crédito tributário;
(B) a decisão judicial passada em julgado extingue o crédito tributário;
(C) o parcelamento extingue o crédito tributário;
(D) a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei, suspende a exigibilidade do crédito tributário.

4. (OAB/RJ – 32º) A isenção de tributos, concedida por lei estadual pelo prazo de três anos, beneficiando contribuintes que comprovem preencher certas condições nela estabelecidas,

(A) Não pode ser revogada, ainda que por lei de idêntica hierarquia ou de hierarquia superior, antes de transcorrido o prazo previsto.
(B) Pode ser revogada a qualquer tempo, tendo em vista considerações de oportunidade e conveniência da autoridade fiscal.
(C) Só pode ser revogada antes do prazo previsto de três anos por lei complementar especificamente editada para esse fim.
(D) Conforme autoriza o CTN, pode ser revogada, a qualquer tempo, por lei de hierarquia superior àquela que concedeu a isenção.

5. (OAB/MG – 2007.1) Considerando-se as normas gerais de Direito Tributário, é correto afirmar que:

(A) Por representar um benefício para o contribuinte, o parcelamento pode ser concedido por ato discricionário da autoridade administrativa.
(B) Se o contribuinte impugnar o auto de infração administrativamente, o Fisco poderá exigir o crédito tributário, por meio do ajuizamento da execução fiscal, ainda que o recurso administrativo não tenha sido julgado.
(C) A transação suspende a exigibilidade do crédito tributário.
(D) O parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário.

6. (OAB/DF – 2006.3) São causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário:

(A) moratória, anistia e pagamento;
(B) depósito judicial do seu montante integral, liminar em mandado de segurança e parcelamento;
(C) antecipação de tutela, parcelamento e compensação;
(D) anistia, moratória e reclamações ou recursos administrativos com efeito suspensivo.

7. (OAB/RO 43º) Marque a alternativa que se coaduna com o texto do Código Tributário Nacional.

(A) A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 10 (dez) anos.
(B) A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, não importando a data da sua constituição.
(C) A ação para cobrança do crédito tributário é imprescritível, posto tratar-se de crédito pertencente às pessoas jurídicas de direito público.
(D) A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco), contados da data de sua constituição definitiva.

8. (OAB/CESP – UnB – 2007.1) A União, por intermédio de lei federal, concedeu moratória em caráter geral, relativamente a um tributo, circunscrevendo seus efeitos a determinada região do território nacional, estabelecendo ainda critérios

e condições para que o referido favor seja estendido individualmente, por despacho da autoridade administrativa, aos que não possuam domicílio na aludida região. Com base na legislação tributária aplicável e tendo a situação hipotética acima como referência, assinale a opção correta.

(A) Não havendo disposição legal em contrário, presume-se que a concessão da moratória abrange todos os créditos tributários, constituídos ou não, à data da edição da referida lei federal.
(B) A concessão de moratória em caráter individual não gera direito adquirido
(C) A concessão da moratória não interrompe o prazo prescricional do direito à cobrança do crédito tributário, mesmo que, posteriormente, o despacho concessivo do favor seja anulado em virtude de ter sido constatada a existência de dolo ou simulação do benefício
(D) A moratória não pode ser concedida em favor de determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

9. (OAB/SP – 131º) São modalidades de extinção do crédito tributário:

(A) o pagamento, a transação e a moratória;
(B) a compensação, a remissão, a prescrição e a decadência;
(C) o pagamento, a conversão de depósito em renda e o parcelamento;
(D) a prescrição e a decadência, a decisão judicial passada em julgado e a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

10. (OAB/CESP – UnB – 2006.3) As formas de extinção do crédito tributário, conforme o Código Tributário Nacional (CTN), não incluem a:

(A) Compensação
(B) Remissão
(C) Prescrição.
(D) Isenção.

11. (OAB/RJ – 31º) O enunciado abaixo que não se aplica à decadência tributária é:

(A) o prazo de decadência é de cinco anos;

(B) a contagem do prazo inicia-se na data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado;
(C) a contagem do prazo inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao daquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
(D) a contagem de seu prazo inicia-se na data da inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

12. (OAB/CESP – UnB – 2006.3) De acordo com o CTN, o crédito tributário não pode ser suspenso por:

(A) Conversão de depósito em renda.
(B) Moratória.
(C) Reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.
(D) Concessão de medida liminar em mandado de segurança.

13. (OAB/RJ – 31º) Numa moratória concedida sob condições, ao se verificar que o sujeito passivo deixou de atendê-las, tem-se por correto que:

(A) não pode ser revogada, pois, na época da concessão, o sujeito passivo atendia a todos os requisitos;
(B) não pode ser revogada, pois não houve "dolo" por parte do sujeito passivo;
(C) pode ser revogada, desde que não tenha havido "dolo" por parte do sujeito passivo;
(D) pode ser revogada, desde que não tenha ocorrido a prescrição.

Gabarito

1. D
2. D
3. B
4. A
5. D
6. B
7. D
8. B
9. B
10. D
11. D
12. A
13. D

12

Sujeição Passiva

12.1 Conceito

A relação jurídico-tributária, como vimos, é uma relação jurídica formada entre um sujeito ativo (detentor da capacidade tributaria ativa) e um sujeito passivo (detentor da capacidade tributária passiva), tendo por objeto algo ligado, de maneira direta ou indireta, ao tributo.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa obrigada, por lei, ao cumprimento da obrigação tributária (principal ou acessória). É a pessoa que, por determinação legal, deverá proceder à entrega de dinheiro ao Fisco (obrigação principal) ou cumprir o dever instrumental não pecuniário (obrigação acessória).

A definição do sujeito passivo da obrigação tributária é matéria reservada à lei, ou seja, sujeita ao princípio da legalidade.

12.2 Espécies de sujeito passivo

O CTN, ao dispor sobre sujeição passiva, procede a uma classificação dos sujeitos passivos da obrigação tributária. Nos termos da legislação, sujeito passivo pode ser da espécie: i) contribuinte ou ii) responsável tributário.

Normalmente, acabamos por considerar sinônimas as expressões "sujeito passivo do direito tributário" e "contribuinte". Essa equivalência não existe. Tecnicamente, sujeito passivo e contribuinte são termos que não se confundem. Sujeito passivo é um gênero que pode ser dividida em duas espécies: contribuinte e responsável tributário.

A diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos é dada pela relação do sujeito com o fato gerador. Nos termos do CTN, o sujeito passivo é da espécie contribuinte quando possui relação pessoal e direta com o fato gerador da respectiva obrigação; é responsável tributário quando, sem possuir essa relação, é obrigado ao cumprimento da obrigação por disposição legal.

É importante perceber que ambos (contribuinte e responsável) são obrigados ao cumprimento da obrigação tributária. A diferença entre eles não está em sua responsabilidade, e sim no nascimento da obrigação.

De maneira simples: é contribuinte o sujeito passivo que cumpre a obrigação decorrente de fato gerador por ele mesmo praticado (relação pessoal e direta); é responsável tributário o sujeito passivo que cumpre a obrigação decorrente de fato gerador praticado por terceiro.

Exemplo: O sujeito passivo A aufere renda. Diante da prática do fato gerador do imposto sobre a renda, o próprio sujeito A apresenta sua declaração de rendimentos, oferecendo tais valores à tributação, realizando, ainda, o recolhimento dos valores devidos. Como A paga tributo relativo a fato gerador por ele próprio praticado (A auferiu renda), sua situação jurídica é de contribuinte.

Exemplo: O sujeito A aufere renda, decorrente de pagamento de salários pela empresa B. Em virtude do pagamento de salário, a empresa B realiza, por força de lei, a retenção do imposto sobre a renda devido por A (afinal, quem aufere renda é A). Nessa situação, a empresa B é que possui o dever legal de realizar o pagamento (entrega de dinheiro ao Fisco). Como a empresa B paga tributo decorrente de fato gerador praticado por terceiro (sujeito A), sua situação jurídica é de responsável tributário. É importante salientar que a definição da obrigação do sujeito passivo, de qualquer das

espécies, decorre de expressa previsão legal. Isso quer dizer que a retenção (no caso do responsável B) é realizada não por opção do sujeito, e sim por dever imposto pela legislação do Imposto sobre a Renda.

12.3 Inoponibilidade de convenções privadas

Conforme falamos, as regras de sujeição passiva decorrem de previsão legal, sendo, portanto, matéria disciplinada pelo princípio da legalidade.

Decorrência dessa constatação, o art. 123 do CTN faz a previsão da chamada **inoponibilidade de convenções privadas**. Por essa regra, temos apenas e tão-somente a previsão da impossibilidade de eventuais acordos e convenções firmadas entre as partes gerarem qualquer reflexo sobre a definição da obrigação tributária e suas responsabilidades.

Os acordos e acertos realizados entre sujeitos diversos (por exemplo, constantes de um contrato de locação, de compra e venda, de prestação de serviços etc.) não podem ser alegados contra o Fisco, com o objetivo de afastar a responsabilidade tributária. Somente a lei define quem é sujeito passivo, e somente ela pode alterar tal definição.

Exemplo: A e B firmam contrato de locação de um imóvel urbano. No contrato de locação, B (locatário do imóvel) assume o compromisso de realizar o pagamento do IPTU incidente sobre o imóvel, desonerando A (proprietário e locador do imóvel).

Em outras palavras, não adianta falar para o Fisco que contratualmente foi assumido que quem ia pagar o tributo era A, e não B; não adianta contrato registrado, testemunha, pois nada disso tem importância para o Fisco.

A sujeição passiva é matéria reservada à lei, sujeita ao princípio da legalidade. Elementos essências do tributo são: fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota.

Somente quem define a sujeição passiva é a lei, assim, o CTN não precisava ter falado que eventuais convenções privadas não alteram a sujeição passiva, mas era importante ter dito, para não haver dúvida.

12.4 Solidariedade

O CTN regula, em seus arts. 124 e 125, a figura da solidariedade. Solidariedade, na verdade, não é uma forma de sujeição passiva, apenas uma relação entre sujeitos passivos (podendo ser entre contribuintes, entre responsáveis ou entre um contribuinte e um responsável).

A solidariedade implicará a ocupação do pólo passivo da obrigação por mais de um sujeito. Isso quer dizer que o ente tributante poderá proceder à cobrança em face dos dois ou mais sujeitos passivos.

Será cabível nos casos de: i) interesse comum no fato gerador da obrigação, e de ii) previsão legal expressa.

Considera-se interesse comum, na prática do fato gerador, a prática simultânea do fato gerador. Importante perceber que essa expressão ("interesse comum") tem uma limitação natural. Não podemos estar diante de qualquer interesse comum, pois isso conduziria a uma situação de completa arbitrariedade por parte do Fisco.

Exemplo: A e B são proprietários de determinado imóvel urbano (condomínio). Nessa situação, A e B praticam, simultaneamente, o fato gerador do IPTU (Propriedade Imobiliária Urbana). São, portanto, solidariamente responsáveis pela obrigação tributária.

A previsão legal expressa de solidariedade, assim como o chamado interesse comum, não é algo totalmente arbitrário para o Fisco. A legislação poderá prever casos específicos de solidariedade, desde que os sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária demonstrem capacidade contributiva.

Exemplo: A legislação tributária pode definir que o tomador de serviços e o prestador são solidariamente responsáveis pelo tributo devido por determinada prestação. Nesse caso, apesar de o sujeito que pratica o fato gerador ser o prestador, o tomador do serviço realiza o pagamento e, portanto, pode fazer a retenção do valor e realizar o pagamento. Apesar de o fato gerador ser praticado pelo prestador do serviço, o tomador tem controle sobre esse fato.

A CTN estabelece, no art. 125, os efeitos da solidariedade.

Como regra, devedores solidários são devedores que respondem de mesma forma, por todo o valor da dívida. Como expressão comum, "devedores solidários" são devedores que não gozam do chamado benefício de ordem.

Isso significa dizer que os devedores solidários são devedores que podem ser cobrados, conjuntamente ou separados, por opção do credor. O credor poderá cobrar o valor total da dívida de qualquer dos devedores, que terá a obrigação de adimplir a obrigação total.

Atenção: O conceito de devedor solidário opõe-se ao conceito de devedores subsidiários (sócios em relação à sociedade, por exemplo). Os devedores subsidiários somente podem ser cobrados após o exaurimento do patrimônio do devedor principal. O devedor subsidiário goza do benefício de ordem.

Como conseqüência da regra da solidariedade, temos que o pagamento efetuado por um dos co-obrigados (devedores solidários) é aproveitado pelos demais. Caso qualquer devedor solidário realize o pagamento, o crédito estará extinto em relação a todos.

A concessão de isenções e remissões, desde que objetivas, podem ser estendidas aos devedores solidários.

Atenção: A isenção e a remissão são causas modificativas do crédito tributário. A isenção é uma causa de exclusão que impede o nascimento do crédito. A remissão, por sua vez, é causa de extinção, consistente no perdão do crédito tributário. A isenção e a remissão objetiva é aquela concedida visando uma característica do bem (ex: isenção de imóveis com valor-ata de R$ 50.000,00). Já a subjetiva é aquela concedida com base em uma característica do sujeito passivo (ex.: isenção para os maiores de 65 anos).

Nos termos do CTN, a isenção e a remissão, quando objetivas, comunicam-se a todos os devedores solidários. Isso quer dizer que, caso sejam concedidas em caráter subjetivo, somente atingirão a parte que preencha o requisito específico. Aos demais devedores, a obrigação restará pelo saldo (ou seja, excluída a parte do sujeito contemplado).

Exemplo: No caso de concessão de isenção de IPTU, para os proprietários de único imóvel com idade superior a 65 anos, temos uma isenção subjetiva (somente será aplicada aos proprietários que atenderem o requisito subjetivo da idade). Diante de um imóvel de propriedade em condomínio de A, B e C, sendo que apenas A tem idade superior aos 65 anos, a obrigação tributária, referente à quota-parte de A, será atingida pela isenção (1/3 do crédito), restando o saldo (2/3) como um débito de responsabilidade solidária entre B e C (os demais).

Por fim, o CTN ainda prevê que a interrupção da prescrição, a favor ou contra o co-obrigado, favorece ou prejudica os demais.

É importante perceber que a legislação dispõe sobre a prescrição favorável e desfavorável ao sujeito passivo. Isso porque o legislador pensou tanto na prescrição para a cobrança do crédito, por meio da execução fiscal (prescrição favorável ao sujeito passivo), quanto na prescrição do pedido de repetição de indébito tributário (prescrição contra o sujeito passivo).

A interrupção ocasionada em face de um dos sujeitos (ex: ordem de citação de um dos devedores, ajuizamento da repetição por um dos sujeitos etc.) produzirá efeitos em relação a todos os demais.

12.5 Capacidade tributária passiva

O CTN, ainda tratando das regras gerais sobre a sujeição passiva, estabelece importante preceito acerca da chamada capacidade passiva.

Ao falarmos em capacidade tributária passiva, falamos na capacidade de o sujeito ser considerado devedor tributário. Não estamos falando em capacidade civil, e sim em capacidade tributária.

Nos termos do CTN, a capacidade tributária passiva independe de eventual capacidade civil. Isso significa dizer que uma pessoa pode ser devedora tributária, está apta para ser sujeito passivo do direito tributário, independente de possuir capacidade civil.

Assim, o incapaz civilmente pode ser sujeito passivo tributário.

Exemplo: A criança de cinco anos, apesar de ser civilmente incapaz, poderá ser proprietário de um bem imóvel (casa que recebeu de seu pai). Nesse caso, o menor, proprietário do imóvel, pratica o fato gerador do IPTU, podendo, por isso, ser considerado sujeito passivo tributário.

O CTN ainda prevê que a capacidade tributária passiva independe de regular constituição (para pessoas jurídicas). Isso quer dizer que a eventual irregularidade na constituição de uma sociedade (ausência de inscrição na Junta Comercial), apesar de acarretar a irregularidade (sociedade em comum), não impedirá que o Fisco impute responsabilidade tributária a essa sociedade irregular (que, vale dizer, não detém personalidade jurídica).

Atenção: A capacidade tributária passiva independe de capacidade civil e de regular constituição. Assim, podem ser sujeito passivo tributário o incapaz e a sociedade em comum.

12.6 Regras sobre responsabilidade tributária – sujeição passiva indireta

A figura do **responsável tributário**, espécie de sujeito passivo do direito tributário, pode se dar por diferentes formas. A doutrina não tem uma posição unânime a respeito da eventual classificação dos casos de responsabilidade.

Atenção: A doutrina procede às várias classificações diferentes da figura do responsável tributário. Para fins de OAB, o importante é conhecer os casos e as regras dos arts. 130 a 138 do CTN.

Essas regras de sujeição passiva podem ser divididas, para fins de estudo, em três grandes grupos: i) responsabilidade por transferência (arts. 130 a 133 do CTN); ii) responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135 do CTN); e iii) responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138 do CTN).

12.6.1 Responsabilidade por transferência ou sucessão

A responsabilidade por transferência, como regra, ocorre na situação em que a relação jurídico-tributária nasce em face de um determinado sujeito, mas, em decorrência de um fato posterior, acaba sendo transferida para terceiro. Para essa transferência, a doutrina gosta de utilizar a expressão "responsabilidade por sucessão".

Atenção: Na responsabilidade por transferência, determinado sujeito A pratica o fato gerador, nascendo, portanto, a obrigação tributária. Posteriormente, por ocorrência de alguma situação especial, essa obrigação passa a ser de responsabilidade de B, ou seja, em virtude de uma sucessão ou transferência.

Os casos de transferência por sucessão podem ser agrupados nas seguintes espécies: i) sucessão em bem imóvel; ii). sucessão em bem móvel; iii) sucessão de pessoa física; iv) sucessão de pessoa jurídica (operações societárias); e v) sucessão de estabelecimento.

12.6.2 Responsabilidade por transferência ou sucessão sobre bens imóveis

O art. 130 do CTN estabelece as regras aplicáveis em caso de alienação de bens imóveis.

Nos termos da legislação, a responsabilidade tributária por débitos decorrentes de propriedade imobiliária, taxas referentes à propriedade imobiliária e contribuições de melhoria sub-rogam-se na pessoa do adquirente do bem.

Atenção: Podemos elencar, como tributos englobados, nesse caso, o IPTU, o ITR, as taxas de coleta de lixo, de coleta de esgoto e de fiscalização do imóvel, a contribuição de melhoria incidente sobre o bem, ente outros.
Por que estamos diante de responsabilidade por sucessão? A propriedade imobiliária é fato gerador de IPTU. Diante da ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária, tendo, por sujeito passivo, o proprietário do imóvel. O proprietário, contribuinte do imposto, não realiza o pagamento. Posteriormente, procede a alienação do imóvel. O adquirente do imóvel, terceiro em relação ao fato gerador anteriormente ocorrido, passa a ser sujeito passivo da obrigação tributária do IPTU. Perceba-se que o IPTU nasceu, inicialmente, em face do proprietário original, sendo transferida, em virtude da alienação do imóvel, para o adquirente. Houve, portanto, uma transferência ou sucessão de responsabilidade pelo débito.

Diante da regra, portanto, o adquirente do imóvel compra o bem e o seu passivo tributário. O adquirente responde pelos débitos anteriores à operação de compra e venda do bem.

Atenção: É exatamente em virtude dessa regra que a compra de imóveis reveste-se de tanta preocupação dos adquirentes. Normalmente, exige-se, do alienante, a exibição de todas as certidões referentes ao imóvel, pois, caso exista passivo anterior, o adquirente responderá por eles.

A regra da sucessão implicará a desoneração do alienante. Em outras palavras, o credor tributário somente poderá exigir os débitos do novo proprietário, desonerando o alienante. Não haverá, nesse caso, solidariedade ou mesmo subsidiariedade por parte do alienante, apenas sua desoneração.

O adquirente do imóvel será, portanto, responsável pelos débitos anteriores. Essa responsabilidade somente será excluída em caso de comprovação da quitação dos tributos. Em outras palavras, não haverá tal responsabilidade caso o alienante exiba as certidões negativas de débitos tributários do imóvel.

A certidão emitida pelo ente tributante certificará a situação tributária do sujeito passivo ou de determinado bem. Assim, ao emitir uma certidão negativa, o ente tributante atesta a inexistência de eventuais débitos tributários em face da pessoa ou bem considerado.

Essa é uma garantia de quem adquire um determinado bem. O adquirente, certamente, considera a eventual existência de débitos tributários para a realização do negócio, inclusive para a formulação do preço. Caso o próprio ente tributante ateste a inexistência de débitos, não há que se falar em qualquer possibilidade de sucessão.

Atenção: Diante de uma certidão negativa, podemos falar que inexiste qualquer débito em face do sujeito ou bem. Contudo, caso o ente tributante descubra a existência de eventual débito, dentro do prazo decadencial, poderá proceder à constituição de tal crédito. Essa obrigação, contudo, somente será imputável ao antigo proprietário, não ao adquirente. Essa conclusão decorre da garantia do adquirente, representada pela inicial certidão negativa emitida pelo ente.

A regra da sucessão, em caso de alienação de bens imóveis, não se aplica, contudo, nos casos de alienação do bem em hasta pública, nos termos do art. 130, parágrafo único, do CTN. Nesse caso, de aquisição do bem em leilão, toda e qualquer dívida tributária anterior se sub-roga no próprio preço. Isso quer dizer que o adquirente não precisa se preocupar ou exigir certidão negativa para a aquisição em hasta pública, pois não haverá qualquer tipo de sucessão.

12.6.3 Responsabilidade por transferência ou sucessão sobre bens móveis

O art. 131, I, do CTN, estabelece a regra de responsabilidade tributária por sucessão no caso de alienação de bens móveis.

Nos termos da legislação, o adquirente ou remitente (aquele que pratica remição – resgate do bem) é responsável tributário pelos débitos anteriores. Em outras palavras, aquele que adquire o bem adquire, também, seu passivo tributário.

Perceba-se que a regra para os bens móveis acaba sendo a mesma para os bens imóveis. O CTN, contudo, trata-as em artigos separados.

Exemplo: O sujeito que adquire determinado bem móvel (um veículo, por exemplo) responde pelo passivo tributário anterior (IPVA devido pelo automóvel).

12.6.4 Responsabilidade por transferência na sucessão da pessoa física

O art. 131, II e III, do CTN prevê as regras no caso de sucessão de pessoa física, ou seja, decorrentes de morte.

Para entendermos a regra de sucessão tributária nesse caso, necessitamos entender como se passa a própria sucessão da pessoa física.

Com a morte da pessoa física, dar-se-á a abertura da sucessão. Isso significa dizer que surgirá, para o direito, uma massa de bens, chamada espólio – sem personalidade jurídica, mas com titularidade para determinados atos jurídicos – representada pelo inventariante. Com isso, inicia-se o processo de inventário, cujo objetivo final é proceder à partilha dos bens entre os eventuais descendentes e/ou credores. Com essa partilha, o espólio deixa de existir, passando os bens aos sucessores.

Diante desse quadro, podemos, agora, pensar na sucessão tributária.

Durante o tempo em que temos a pessoa física, com capacidade tributária passiva, podem surgir vários créditos tributários, decorrentes da prática de diferentes fatos geradores. Nesses casos, o sujeito passivo será, em regra, sujeito passivo direto, ou seja, da modalidade contribuinte.

Ocorrida a morte da pessoa física, os bens do *de cujus* passam a compor o espólio (massa de bens). Essa massa de bens é detentora de capacidade tributária passiva, o que significa dizer que poderá ser sujeito passivo de tributos. Nesse período, os eventuais débitos tributários, decorrentes de fatos geradores novos, serão imputados ao espólio (já que o próprio espólio pratica os fatos geradores). Já os débitos anteriores, originados antes da abertura da sucessão (morte), serão imputados ao espólio (pois não haverá mais pessoa física para a imputação). Como os débitos são transferidos, temos a responsabilidade tributária (já que o fato gerador foi praticado pelo sujeito passivo, e não pelo espólio), por sucessão.

Atenção: O espólio poderá praticar fatos geradores novos. Basta pensarmos em uma situação na qual o espólio é composto por vários imóveis. Aberta a sucessão e, portanto, nascido o espólio, diante da verificação da data definida pela lei municipal, haverá a ocorrência do fato gerador do tributo municipal IPTU. Nesse caso, como o próprio espólio pratica o fato gerador, sua condição jurídica específica será a de contribuinte.

Nos termos da previsão das regras do CTN, havendo um passivo tributário imputável à pessoa física, teremos a sucessão para o espólio (art. 131, III – *"o espólio é responsável pelos tributos devidos pelo* de cujus, *até a data da abertura da sucessão"*). Perceba-se que não falamos em responsabilidade pelos tributos devidos após a abertura da sucessão, pois, nesse caso, o espólio será sujeito passivo da espécie contribuinte, e não responsável tributário.

Após a partilha ou adjudicação, os bens são transferidos aos sucessores, de forma que não mais existirá espólio. Após a partilha, os sucessores passarão a praticar os fatos geradores, o que implica dizer que o eventual passivo tributário será imputado a tais pessoas na condição de contribuintes. Contudo, os eventuais débitos tributários anteriores à partilha ou adjudicação (existentes durante a vigência do inventário) serão imputados a esses sucessores, em decorrência da transferência dos bens. Como o débito foi transferido, teremos sucessão por transferência, sendo os sucessores sujeitos passivos, em relação a tais débitos, da espécie responsável tributário (art. 131, II, do CTN – *os sucessores respondem pelos débitos anteriores à partilha ou adjudicação)*.

Atenção: Dúvida poderia surgir, já que sabemos que o CTN exige, como condição para o término do processo de inventário, a prova da quitação de tributos. Essa prova, como sabemos, dá-se por meio da certidão negativa. Contudo, pode ocorrer de, no momento do requerimento da extinção do feito, não haver qualquer débito tributário ainda constituído, de forma que teríamos, fatalmente, certidão negativa de débitos. Mesmo assim, o Fisco ainda disporia do prazo decadencial (cinco anos) para a eventual verificação da ocorrência de fatos geradores e constituição dos respectivos créditos, de forma que poderíamos, então, ter créditos tributários

constituídos posteriormente. Nesses casos, após a extinção do processo de inventário, constataríamos a existência de créditos tributários do espólio, de responsabilidade, por transferência, dos sucessores.

Uma importante discussão refere-se ao alcance dessa sucessão, ou seja, os débitos englobados na transferência.

Nos termos do CTN, a responsabilidade por transferência por sucessão por morte refere-se aos **tributos** devidos. A utilização do termo tributo, pelo CTN, não deve ser considerada acidental. Parece ter sido esta a vontade do legislador: a limitação da responsabilidade apenas pelos eventuais créditos tributários não sancionatórios, ou seja, excluídas as eventuais sanções tributárias.

Com isso, podemos afirmar que a responsabilidade dos sucessores da pessoa física somente compreende os créditos tributários propriamente ditos, ou seja, não sancionatórios.

Atenção: Vale lembrar que os créditos tributários podem ser relacionados tanto à ocorrência de fato gerador quanto de eventuais sanções, já que ambas têm caráter pecuniário e, portanto, são obrigações tributárias principais.

Ainda em relação à responsabilidade dos sucessores, vale lembrar que o CTN estabelece outro importante limite: a responsabilidade dos sucessores é limitada ao quinhão transferido.

Isso significa dizer, em palavras simples, que o sucessor não pode responder além do patrimônio recebido pela sucessão. O patrimônio individual do sucessor não se comunica com o patrimônio recebido pela sucessão para fins de responsabilização tributária (ou de qualquer outra espécie). O sucessor responde até o valor dos bens transferidos. O valor que a isso exceder não será de sua responsabilidade.

12.6.5 Responsabilidade por transferência na sucessão da pessoa jurídica

O art. 132 do CTN estabelece regras para a responsabilidade tributária em casos de operações societárias, ou seja, operações de fusão, incorporação, cisão e transformação societárias.

Essas operações societárias são reguladas pelo Código Civil e pela Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404/76).

A operação de transformação nada mais é que a alteração de tipo societário. Nessa operação, temos apenas a troca de espécie societária (que, conforme sabemos, no Brasil, são previstas taxativamente – sociedade em nome coletivo, em comandita simples, em comandita por ações, limitada e anônima).

Na operação de incorporação, temos a junção de patrimônios de duas ou mais pessoas jurídicas, restando uma das iniciais. Temos a figura da incorporadora e das incorporadas.

Na operação de fusão, temos a mesma junção de patrimônios de duas ou mais pessoas jurídicas, contudo, deixam de existir todas as anteriores, surgindo uma nova pessoa jurídica. Temos a figura da fusionada e das fundidas.

Na cisão, por fim (apesar de não prevista no CTN, mas aceita pela doutrina e jurisprudência), temos a secção, a separação de patrimônio de uma pessoa jurídica, em duas ou mais. Essa cisão pode ser total (se a pessoa jurídica inicial não resta) ou parcial (se a pessoa jurídica inicial continua a existir após a operação).

Em todas essas operações, temos uma regra muito simples: a pessoa jurídica (ou pessoas jurídicas), decorrente da operação societária (seja ela qual for), será responsável tributária, por sucessão, pelas dívidas anteriores (de titularidade das pessoas jurídicas originais).

Essa regra parte de uma premissa importante: se tivermos uma pessoa jurídica com patrimônio e débitos tributários, e essa pessoa jurídica deixar de existir, dando ensejo a uma nova, nada mais natural que haja a transferência da responsabilidade tributária.

Aliado à regra no caso das operações societárias, o CTN ainda estabelece uma importante regra no parágrafo único do art. 132.

Nos termos do CTN, a responsabilidade tributária também será transferida em caso de extinção da pessoa jurídica. Obviamente que a transferência em caso de extinção da sociedade pressupõe alguns requisitos. A rigor, ela existirá sempre que a atividade continuar sendo explorada por qualquer dos antigos sócios ou pelo espólio, mesmo que por meio de outra sociedade.

Essa regra tenta impedir a configuração de uma fraude muito simples. Caso não houvesse tal responsabilização, bastaria aos sócios de sociedade com grande passivo tributário abandonar a sociedade atual, deixando o passivo tributário descoberto (que somente seria imputável aos sócios em caso de fraude), constituindo nova sociedade, em tudo incomunicável com a anterior, para explorarem a mesma atividade, com os mesmos clientes, com o mesmo perfil empresarial. Teríamos, com isso, uma forma simples de fraudar o Fisco.

Essa regra, contudo, impede tal situação. Em caso de continuação da exploração da mesma atividade, haverá a transferência do passivo para a nova pessoa jurídica.

Atenção: Se os mesmo sócios de uma sociedade constituem outra sociedade para explorar outra atividade, em nada relacionada com a primeira, não haverá sucessão tributária. Assim também acontece em caso de exploração da mesma atividade por sociedade constituída por terceiros estranhos à sociedade inicial.

12.7 Responsabilidade por transferência no caso de alienação de estabelecimento empresarial (trespasse)

O art. 133 do CTN estabelece as regras para a sucessão tributária nos casos de alienação de estabelecimento empresarial.

O estabelecimento empresarial é o conjunto de bens reunidos pelo empresário, de forma organizada, para a exploração de sua atividade.

A operação de maior vulto, relacionada ao estabelecimento empresarial, é, sem dúvida, sua alienação. Essa operação é chamada pela doutrina de trespasse.

Nessa operação, o objeto alienado é o próprio conjunto de bens organizados. Esta operação não se confunde com a alienação de quotas na sociedade, assim como não se confunde com a venda

de parte dos bens do estabelecimento. No trespasse o empresário (pessoa física ou jurídica) vende o **conjunto organizado de bens**, ou seja, seu estabelecimento (ou um deles).

É importante analisar, nessa operação, a situação dos credores do empresário.

Como se sabe, o patrimônio de devedor é garantia de seus credores. Diante disso, surge a questão de se saber se o adquirente do estabelecimento (o novo proprietário) responderá ou não pelas dívidas do empresário antigo, titular do estabelecimento.

Até a entrada em vigor do novo CC, a regra geral era pela não responsabilização do adquirente do estabelecimento. Todas as dívidas continuavam de responsabilidade exclusiva do alienante do estabelecimento. Essa regra admitia apenas algumas exceções expressas, como créditos trabalhistas (por força do art. 448 da CLT), créditos tributários (art. 133 do CTN) e dívidas expressamente assumidas em contrato (ou seja, dependentes de aceitação do adquirente).

O novo Código Civil alterou a situação por completo. Com base no art. 1.146 do CC, o adquirente do estabelecimento é sucessor de todas as dívidas contabilizadas do antigo empresário, relacionadas ao estabelecimento.

Vale dizer, contudo, que, por um período inicial de um ano, o empresário alienante também responderá pelas dívidas, de forma que o adquirente e o alienante serão solidariamente responsáveis. Esse prazo será contado a partir da data da publicação da operação de trespasse, para as dívidas vencidas, e da data do vencimento das obrigações, para as dívidas vincendas. Após esse prazo, o alienante deixa de responder por tais valores, restando, somente, o adquirente.

Perceba-se a alteração da regra geral: se a regra, antes do CC/2002, era de que o passivo não era alienado junto ao estabelecimento, agora a regra é o contrário, ou seja, o passivo é alienado junto ao estabelecimento.

Em relação aos débitos trabalhistas e tributários, a regra não muda, continuando o adquirente responsável pelos débitos anteriores. Para os débitos trabalhistas, a regra é de que a mudança na pro-

priedade da empresa não afeta os contratos de trabalho. Essa regra oferece duas opções ao empregado: demandar contra o antigo ou o novo proprietário do estabelecimento. Em qualquer uma das hipóteses, o empresário demandado não poderá alegar ilegitimidade de parte para tentar se furtar da cobrança. Veja que essa regra vale inclusive diante de previsão expressa no contrato de trespasse de responsabilização do adquirente ou alienante. Essas previsões contratuais entre os empresários alienante e adquirente valem apenas e tão-somente entre os empresários, mas não entre eles e o empregado.

Para os débitos tributários, a regra do Código Civil também em nada influencia, valendo a previsão expressa do art. 133 do CTN. No que se refere aos débitos tributários do estabelecimento (débitos junto aos entes tributantes relacionados com os bens componentes do estabelecimento – IPTU do imóvel, IPVA dos veículos, ICMS de venda de mercadorias etc.), a responsabilidade será determinada pelo fato do alienante continuar ou não desenvolvendo atividade econômica. Se o alienante (antigo proprietário) deixa de exercer qualquer atividade econômica, a responsabilidade será integralmente do adquirente (novo proprietário); agora, se o alienante continua desenvolvendo atividade econômica (mesmo que diferente da inicial, em qualquer outro ramo de atividade) ou deixa de fazê-lo, mas a retoma nos seis meses seguintes à alienação, a responsabilidade será do alienante (antigo proprietário), e o adquirente somente responderá de maneira subsidiária, ou seja, se o alienante não possuir patrimônio para a satisfação dos créditos, o adquirente poderá ser demandado.

Vale chamar a atenção para o fato de que a responsabilidade tributária do adquirente somente existe (de maneira direta ou subsidiária) se ele prossegue explorando a mesma atividade econômica do alienante. Se ele passar a desenvolver atividade diferente, não será responsável em nenhuma situação.

Assim, se executado em ação de execução fiscal, por dívida passada, o adquirente deverá fazer prova, em embargos à execução, de que o alienante ainda explora atividade econômica, dentro do período de seis meses estipulado pela lei.

Se produzida essa prova, o adquirente somente poderá ser demandado após o prévio exaurimento dos bens do alienante.

Vale dizer, por fim, que qualquer cláusula contratada entre os empresários alienante e adquirente é absolutamente ineficaz em face do ente tributante (inoponibilidade das convenções privadas contra o Fisco – art. 123 do CTN).

A nova lei de falências e recuperação de empresas, contudo, alterou as regras sobre a sucessão empresarial. Nos termos do art. 60, c/c o art. 141 da Lei n. 11.101/2005, as alienações de estabelecimento empresarial, ocorridas em realização de ativo de modo ordinário em processo de falência ou recuperação judicial, não implicarão sucessão obrigacional para o adquirente. Em outras palavras, aquele que adquire um estabelecimento empresarial em processo de falência ou em execução de plano de recuperação judicial não responderá pelos débitos anteriores.

Importante perceber que essa regra afasta a sucessão de débitos cíveis, trabalhistas e tributários. Especificamente na seara tributária, a Lei Complementar n. 118/2005 alterou a regra do art. 133 do CTN, adequando a lei tributária à previsão da nova lei falimentar.

Com isso, a sucessão tributária por transferência, no caso de alienação de estabelecimento, não será aplicável nos casos de arrematação em processo de falência ou de recuperação judicial. Tal medida visa, de certa forma, permitir a realização do ativo no processo falimentar.

Essa regra de ausência de sucessão na falência e na recuperação judicial, contudo, não é absoluta. Essa regra não se aplicará (existindo, portanto, sucessão tributária) aos casos em que o adquirente do estabelecimento for sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial, parente, em linha reta ou colateral até o quarto grau, consangüíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial, ou de qualquer de seus sócios ou identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

Quadro-resumo de sucessão no trespasse

Espécies de credor			Responsabilidade
Cred. cíveis e comerciais – art. 1.142 do CC	Contabilizados	Prazo de um ano	ADQ e ALTE: solidariedade
		Após prazo de um ano	ADQ: resp. exclusiva
	Não contabilizados	ALTE: resp. exclusiva	
Trabalhista – art. 448 da CLT	ADQ e ALTE: resp. solidária		
Tributário – art. 133 do CTN	ALTE continua a exploração	ADQ: resp. subsidiária	
	ALTE cessa a exploração	ADQ: resp. integral	

ADQ: adquirente
ALTE: alienante

12.8 Responsabilidade de terceiros

Os art. 134 e 135 do CTN estabelecem as regras da chamada **responsabilidade de terceiros**. Nessas situações, não temos transferência de sujeição passiva, como visto no item anterior, e sim a inclusão de novo sujeito passivo, em virtude de determinados atos. Não há troca, e sim cumulação dos sujeitos passivos; um sujeito passivo original ao qual se soma um terceiro.

Como regra, podemos dizer que esses terceiros são determinadas pessoas que deveriam, de alguma forma, proceder à fiscalização ou ao controle dos iniciais sujeitos passivos e, em virtude de falha ou má gestão desse patrimônio ou pessoas, acabam por ser responsabilizados pelo passivo tributário.

Podemos classificar essa responsabilidade de terceiros como: i) subsidiária e ii) solidária ou pessoal.

12.8.1 Responsabilidade de terceiros – subsidiária

O art. 134 do CTN estabelece a regra de responsabilidade subsidiária de terceiros. Em todos os casos, percebemos a existência de relação entre as pessoas enumeradas e o fato gerador ou, ao menos, com as pessoas originariamente definidas como sujeitos passivos. São pessoas que, a rigor, podem controlar a realização do cumprimento da obrigação tributária.

Atenção: Apesar de a responsabilidade do art. 134 ser subsidiária, a redação do artigo utiliza a expressão "solidária", de forma que as questões de prova, eventualmente, podem classificar tal responsabilidade de solidária. Nesse caso, como é texto expresso de lei, deveremos utilizar tal expressão.

Exatamente por possuírem esse vínculo e participação na obrigação tributária (influência ou controle da pessoa ou do fato), podem ser responsabilizados pela obrigação tributária não cumprida.

O art. 134 elenca as seguintes hipóteses: i) os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; ii) os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; iii) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; iv) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; v) o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; vi) os tabeliães, os escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles ou perante eles, em razão do seu ofício; e vii) os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Em todos os casos elencados, as pessoas incluídas no pólo passivo da obrigação tributária têm participação no fato. Os pais e os tutores controlam o patrimônio dos filhos menores ou dos tutelados; os administradores, o patrimônio do terceiro sob sua responsabilidade; o inventariante é o representante legal do espólio; o síndico e o comissário (leia-se administrador judicial na nova lei de falência) é o representante legal da massa; o tabelião controla a realização do ato de registro da transferência do bem e os sócios decidem e deliberam as decisões na sociedade. Todos, portanto, têm influência e controle sobre a realização ou não do pagamento.

Importante perceber que essa responsabilização somente seria possível nos casos em que o terceiro tenha participação e controle sobre o cumprimento da obrigação. Assim, não haverá sempre responsabilidade dos pais pelos tributos devidos pelos filhos menores (basta imaginarmos um filho menor, cuja guarda é exclusiva da mãe, que administra seu patrimônio; não há que se falar em responsabilidade tributária do pai pelos tributos devidos pelo filho).

Importante: A responsabilidade tributária, prevista no art. 134, não é automática. É requisito, para a sua aplicação, a participação do terceiro, ativa ou passivamente, com ações ou omissões, na situação relacionada ao fato gerador do tributo ou relacionada ao cumprimento da obrigação.

Os casos de responsabilidade do art. 134 do CTN implicam a responsabilização do sujeito passivo apenas diante da impossibilidade de responsabilização do devedor principal (contribuinte). Isso, em outras palavras, significa dizer que a responsabilidade do terceiro, nesses casos, é subsidiária.

Nos termos do parágrafo único do referido artigo, a responsabilidade do terceiro somente compreende o valor do tributo e das multas moratórias, são afastadas, portanto, as eventuais multas punitivas.

Atenção: A doutrina diferencia as chamadas multas moratórias, decorrentes do simples inadimplemento das obrigações tributárias (não pagamento, não entrega de declaração etc.), das multas punitivas, decorrentes de realização de conduta ilícita (sonegação fiscal, omissão de receitas etc.).

12.8.2 Responsabilidade de terceiros – solidária ou pessoal

Nos termos do art. 135 do CTN, haverá a imputação de responsabilidade tributária para algumas pessoas em caso de atos ou omissões ilícitas.

Conforme a redação legal, nos casos de verificação de atos ilícitos (caracterizados pelo excesso de poderes ou violação de lei, estatuto ou contrato), haverá a imputação de responsabilidade

pessoal ao terceiro. Esta chamada responsabilidade pessoal pode ser interpretada ou como responsabilidade solidária (contribuinte inicial e terceiro), ou como exclusiva do terceiro.

A maioria da doutrina entende tratar-se de caso de responsabilização solidária, não se eximindo o inicial sujeito passivo da responsabilidade pelos débitos tributários, apenas insere, na relação, o terceiro.

Atenção: Há quem entenda que a responsabilidade do art. 134 seja solidária, e a do art. 135 seja exclusiva. Esse entendimento, contudo, não é majoritário, de forma que adotamos posição diversa.

As hipóteses previstas no art. 135 do CTN são mais extensas que as do artigo anterior. Nos termos do CTN, são pessoalmente responsáveis: i) todas as pessoas elencadas no art. 134; ii) os mandatários, prepostos e empregados; e iii) os diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídicas de direito privado.

Perceba-se que, pela redação do art. 135 do CTN, todas as pessoas, elencadas inicialmente no art. 134, também estão sujeitas à responsabilidade solidária. Contudo, é importante perceber o âmbito de aplicação de cada regra. Enquanto o art. 134 trata de responsabilidade pela ação ou omissão imputável ao terceiro, no art. 135 trata-se de ações ou omissões que impliquem desvio de finalidade ou violação de lei, contrato ou estatuto.

Exemplo: O sócio responde como terceiro subsidiário em caso de dívidas tributárias não satisfeitas com o patrimônio social, no caso de sociedades de pessoas (que deve ser entendida como sociedade em comum – irregular ou de fato). Responderá, contudo, como terceiro solidário, em caso de atuação com desvio de finalidade ou violação de lei, contrato ou estatuto (realização de distribuição de lucros sem o pagamento de tributos).

Especificamente em relação à responsabilidade do sócio ou administrador, prevista no art. 135, III, do CTN, o STJ tem entendimento formado e majoritário no sentido de que o mero não-pagamento de tributo (mera inadimplência) não configura a violação de lei autorizadora da responsabilização pessoal. Para o STJ, o não-pagamento por impossibilidade de realização (falta de recursos)

não pode ser considerado descumprimento voluntário por parte do administrador, não existindo, portanto, responsabilidade tributária, nem sequer subsidiária.

12.8.3 Responsabilidade por infrações

O art. 136 do CTN estabelece a regra geral da responsabilidade por infrações tributárias. Por tal regra, a responsabilidade por infração tributária independe da vontade do sujeito passivo. Temos aqui a chamada responsabilidade objetiva.

Isso significa dizer que a responsabilidade tributária, por infrações tributárias (e, conseqüentemente, pelo crédito tributário decorrente das multas impostas), independe da vontade, do conhecimento, do dolo ou da culpa do sujeito passivo. A responsabilidade tributária por infrações decorre da simples verificação do fato.

Assim, caso um determinado contribuinte não realize um pagamento de um determinado crédito tributário, em virtude de acidente que o impediu de chegar à repartição ou à instituição financeira, de desvio realizado por seu contador contratado, por furto etc., a imposição da sanção tributária ainda assim será realizada. A imposição da sanção não depende de elemento subjetivo do autor.

Importante perceber que não estamos falando de crime tributário, e sim de meras infrações à legislação tributária, como o não-recolhimento no prazo. Estamos falando de responsabilidade por multas moratórias.

Obviamente que a responsabilidade por eventuais ilícitos penais tributários, assim como para outros crimes, depende da apuração e comprovação de eventual dolo ou culpa.

A responsabilidade pela infração tributária, contudo, pode ser afastada pela chamada denúncia espontânea da infração, prevista no art. 138 do CTN.

Por tal instituto, o sujeito passivo, em mora com o ente tributante, devedor, portanto, de determinadas sanções, poderá realizar a denúncia espontânea de suas infrações, a fim de se beneficiar com a exclusão da multa.

A denúncia espontânea, obviamente, deve ser **espontânea**. Isso quer dizer que deverá ser realizada por iniciativa do sujeito passivo, independentemente de provocação do Fisco. Considera-se espontâneo, nos termos do CTN, o reconhecimento da infração realizada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionadas à infração. Iniciada a eventual fiscalização, tal medida não mais será cabível.

Aliada ao reconhecimento espontâneo (anterior à fiscalização), o CTN ainda exige a realização do efetivo pagamento. Somente teremos o afastamento das sanções em caso de pagamento do crédito tributário reconhecido.

A denúncia espontânea é uma importante medida de política tributária, pois significa um importante estímulo para o sujeito passivo em mora regularizar sua situação.

Questões

1. (OAB/SP – 132°) Assinale a alternativa correta.
   (A) A responsabilidade do contribuinte é excluída pela denúncia espontânea da infração, desde que acompanhada do pagamento do tributo devido, da multa punitiva e dos juros de mora.
   (B) Jamais haverá exclusão da responsabilidade do contribuinte que praticou infração fiscal, mesmo que ingresse com denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora
   (C) A responsabilidade do contribuinte é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depender de apuração.
   (D) Mesmo com o início de qualquer procedimento administrativo fiscal, como a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, a responsabilidade do Contribuinte será excluída pela denúncia da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

2. (OAB/DF – 2006.3) O Código Tributário Nacional prevê que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, as pessoas abaixo discriminadas, exceto:
   (A) diretores ou gerentes;
   (B) empregados;
   (C) mandatários ou prepostos;
   (D) acionistas, sem poder de gerência, em sociedades anônimas de capital aberto

3. (OAB/SP – 133°) Nos termos previstos pelo Código Tributário Nacional, cabe a responsabilização pessoal de sócios de pessoa jurídica por débitos tributários, uma vez configurada a seguinte situação:
   (A) inadimplemento sucessivo de tributos vencidos e não recolhidos no prazo legal pela pessoa jurídica;
   (B) insuficiência de bens da pessoa jurídica, quando tal situação patrimonial comprovadamente inviabiliza o pagamento da dívida fiscal;
   (C) identificação de atos de gerência praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, não bastando o mero inadimplemento do tributo devido;
   (D) identificação de atos de gerência praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, ainda que o sócio não mais fizesse parte do quadro societário da empresa à época da ocorrência dos fatos geradores do tributo cobrado.

4. (OAB/RJ – 32°) Louças Sanitárias Brilhante Ltda. deixou de recolher, ao fisco estadual, o ICMS relativo ao período de janeiro a junho de 2005, mês em que, por alteração contratual, a titularidade das quotas da sociedade foi transferida a um grupo de empresários de um estado vizinho, que não quitou, com o estado, o débito referido. Um ano depois, o grupo extinguiu o negócio, não mais exercendo qualquer atividade empresarial. Em setembro desse mesmo ano, os antigos sócios reassumiram o estabelecimento, dessa vez fabricando artigos de cama e mesa, com a denominação Brilhante Roupas de Cama e Mesa Ltda. Em maio de 2007, o fiscal de rendas do estado lavrou auto de infração, exigindo o imposto devido no ano de 2005, acrescido dos respectivos encargos, como multa, juros etc. Diante da exigência fiscal, a atual Brilhante Roupas de Cama e Mesa Ltda.
   (A) Não tem a obrigação de recolher o tributo, acrescido dos demais encargos, tendo em vista que sua responsabilidade cessou com a transferência da empresa em junho de 2005.
   (B) Está obrigada a recolher o tributo, sem os acréscimos exigidos, uma vez que o grupo que adquiriu o controle da empresa em 2005 assumiu a responsabilidade tributária por substituição.
   (C) Não está obrigada a recolher o tributo, tendo em vista que o imposto só pode ser exigido de quem efetivamente deu causa à omissão.
   (D) Está obrigada a recolher o tributo exigido, acrescido dos demais encargos, por se tratar de responsabilidade tributária por sucessão, prevista no Código Tributário Nacional (CTN), em que pese a mudança do objeto social.

5. (OAB/SP – 133°) Em contrato de locação de imóvel, ficou pactuado entre o locador (proprietário do bem), o locatário e a empresa administradora do imóvel que o locatário assumiria todos os encargos tributários incidentes sobre o imóvel, ficando a empresa administradora responsável pela sua administração e fiel execução de todas as cláusulas contratuais que exigissem a sua interveniência. Nesse caso, o Município deve cobrar o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), nos termos do Código Tributário Nacional,
   (A) Do locatário, em face do disposto no referido contrato, que lhe transfere o encargo tributário.
   (B) Do locatário e, sucessivamente, da empresa administradora, se o primeiro recusar-se a pagá-lo, em decorrência da responsabilidade subsidiária da segunda

(C) Do locador, pois as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas ao fisco.

(D) Do locador, do locatário ou da empresa administradora, conforme a conveniência do fisco, vez que há responsabilidade solidária entre eles.

Gabarito

1. C
2. D
3. C
4. D
5. C

13

Impostos em Espécie – Impostos Federais

A CF, conforme estudamos, procedeu a uma rígida e detalhada distribuição de competências entre os entes tributantes, garantindo, a todos, autonomia financeira necessária à sua manutenção.

Passaremos, agora, ao estudo das espécies tributárias de competência de cada um dos entes, analisando seu fato gerador e seus principais aspectos constitucionais. Vale ressaltar que daremos ênfase apenas aos impostos de cada ente, sem, contudo, ressaltar que a competência tributária destes engloba o poder para instituir taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Os impostos federais podem ser classificados em impostos ordinários, residuais e extraordinários (conforme estudado em capítulo anterior).

Os impostos chamados ordinários são todos aqueles previstos na CF, que exigem, para a sua instituição, apenas e tão-somente o respeito ao processo legislativo específico, previsto na CF.

Esses impostos são todos aqueles previstos no art. 153 da CF, a saber: Imposto de Importação (II), de Exportação (IE), sobre a Renda (IR), sobre Produtos Industrializados (IPI), sobre Operações Financeiras Específicas (IOF), sobre a Propriedade Rural (ITR) e sobre Grandes Fortunas (IGF).

13.1 Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros

O imposto de importação está previsto no art. 153, I, da CF, sendo regulamentado pelos arts. 19 a 22 do CTN. Foi instituído pelo DL 37/66.

O II é um imposto nitidamente extrafiscal. Isso significa dizer que sua função não é exclusivamente arrecadatória; visa também, de alguma forma, implementar outros objetivos do ente tributante. Basta dizer que tal tributo pode controlar, ou ao menos influenciar, na balança comercial, na oferta de determinados produtos, no controle da inflação, entre outras medidas. Logicamente que seu objetivo também é arrecadar, mas não podemos dizer que essa seja sua face mais relevante.

Esse imposto, exatamente por significar formas de influenciar o mercado, deve ser de fácil e rápido manejo. Com essa premissa, a CF de 1988 estabelece que tal tributo não se sujeita ao princípio da legalidade (possibilidade de alteração por ato do poder executivo) nem ao princípio da anterioridade, nas modalidades exercício financeiro ou nonagesimal noventena – 90 dias (alterações com vigência imediata).

13.1.1 Aspectos do fato gerador

O II tem por fato gerador a entrada econômica de produtos estrangeiros (produzidos no exterior), no território brasileiro. Diante dessa afirmativa, uma série de considerações deve ser feita.

Inicialmente, é importante que se perceba que somente teremos tal tributo no caso de entrada efetiva e econômica de um produto no território brasileiro.

Isso significa dizer que não basta apenas a entrada física, e sim a entrada com o objetivo de aqui permanecer ou ser utilizado.

Com base nessa afirmação, podemos concluir que qualquer produto interiorizado economicamente no território brasileiro será considerado fato gerador de tal tributo. Ao mesmo tempo, podemos concluir que um eventual trânsito de produtos no território não implicará a exigência (avião que pousa no território com produtos embarcados, apenas para escala; produtos mandados para exposição ou feira; entre outros).

A entrada econômica se materializa com o desembaraço aduaneiro da mercadoria. O desembaraço nada mais é que um ato administrativo que materializa a liberação da mercadoria pela autoridade nacional. Esse ato é marcado por um processo administrativo realizado junto aos portos, aeroportos ou postos de fronteira.

Produtos (termo utilizado pelo legislador constituinte) englobam tanto a categoria de mercadorias (bens destinados a comércio ou circulação econômica) quanto bens destinados a uso próprio, comercial ou não. Assim, todos que importam bens praticam o fato gerador do respectivo tributo, sejam destinados para revenda, para utilização própria, para consumo ou outros.

O território brasileiro, para fins de determinação da incidência do tributo, deve ser considerado território aduaneiro. Nos termos da legislação, o território aduaneiro é todo aquele sobre o qual a aduana (fiscalização) tem jurisdição. Esse território refere-se somente ao território físico e geográfico, excluídas, portanto, as representações diplomáticas, embarcações e aeronaves oficiais, entre outras regras.

Considera-se ocorrido o referido imposto no momento do ingresso do produto no território nacional. Conforme discussão anterior, é relevante a entrada econômica, que somente se materializa com o desembaraço aduaneiro do produto, na repartição alfandegária. Em aspectos práticos, esse momento é considerado aquele em que se dá o registro da declaração de importação para fins de desembaraço. Eventuais alterações na legislação, ocorridas antes desse momento, poderão ser aplicadas ao produto importado, já que, pela regra do princípio da irretroatividade, aplica-se a lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador.

O imposto tem por sujeito ativo a União Federal e, por sujeito passivo, o importador (no caso de importações lícitas, concluídas

pelo desembaraço aduaneiro) ou o arrematante (nos casos de produtos apreendidos e, posteriormente, leiloados).

A base de cálculo do tributo é o valor aduaneiro do produto. Esse valor é considerado, no caso de importação regular, o preço normal do produto, em condições de livre concorrência, contemplada a cláusula CIF (custo, frete e seguro do transporte); no caso de mercadorias leiloadas, o preço da arrematação.

As alíquotas tanto podem ser específicas (valor fixo) como *ad valorem* (percentual).

No caso normal de definição de um percentual para aplicação sobre a base eleita, tais alíquotas sempre foram definidas de forma seletiva, conforme os interesses comerciais brasileiros. Essas alíquotas estão definidas na chamada Tarifa Externa Comum (TEC) e podem ser alteradas por ato do Poder Executivo (decreto presidencial, portaria do Secex, do Ministro da Fazenda etc.), não se sujeitando ao princípio da anterioridade (gozando, pois, de vigência imediata).

Na sistemática do imposto de importação, temos a definição de uma série de regimes especiais, destinados a dar tratamento diferenciado a determinadas situações.

O maior e principal exemplo é o chamado *draw-back*. Esse regime visa estimular as exportações, eliminando custos dos insumos dos produtos destinados ao mercado internacional. Por esse regime temos a suspensão da incidência do imposto no caso de importações realizadas com objetivo de posterior exportação. Essa sistemática é muito utilizada pela indústria aeronáutica, que importa, por exemplo, turbinas para serem acopladas nas aeronaves, posteriormente, exportadas. Esse regime, a rigor, possui três procedimentos possíveis: suspensão, isenção ou restituição, variando a forma de desonerar a operação considerada.

Ainda podemos lembrar da existência das chamadas zonas francas e áreas de livre-comércio, destinadas a desenvolver determinadas regiões.

13.2 Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados

O imposto de exportação está previsto no art. 153, II, da CF, sendo regulamentado pelos art. 23 a 28 do CTN. Foi instituído pelo Decreto-Lei n. 1.578/77.

O IE é um imposto nitidamente extrafiscal. Isso significa dizer que sua função não é exclusivamente arrecadatória, também visa, de alguma forma, implementar outros objetivos do ente tributante. A esse imposto valem as considerações realizadas acerca desta função também para o Imposto de Importação. O IE também não se sujeita aos princípios da legalidade e da anterioridade.

13.2.1 Aspectos do fato gerador

O IE tem por fato gerador a exportação, para o exterior, de produto nacional ou nacionalizado.

O aspecto material do imposto, a exportação, materializa-se pela remessa para o exterior. Contudo, assim como ocorre com o imposto de importação, não basta a mera saída física, sendo necessária a saída econômica do produto, para incorporação na economia de outro país. Isso quer dizer que produtos que deixam o País para exposição, para reingresso posterior, não são alcançados pelo tributo.

A expressão "para o exterior" deixa claro que tal tributo somente pode incidir sobre remessas de um país para outro, jamais para circulações entre Estados.

Esse imposto incide tanto sobre produtos nacionais quanto nacionalizados. Produtos nacionais são os produzidos em território nacional, enquanto os nacionalizados são produtos originariamente estrangeiros, incorporados à economia nacional.

Assim como no imposto de exportação, o território brasileiro, para fins de incidência do imposto, é o território geográfico, excluídas, portanto, as equiparações (embaixadas, aeronaves e embarcações oficiais, entre outros).

Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto de exportação no momento do registro da saída do produto do território brasileiro. Esse momento, nos moldes do imposto de importação, dar-se-á quando do registro da declaração de exportação no sistema aduaneiro.

O sujeito ativo do imposto é a União Federal, e o sujeito passivo, o exportador ou a pessoa a ele equiparado, ou seja, aquele que promove a saída do produto.

A base de cálculo do imposto é o valor normal do produto, em condições de livre concorrência. Perceba-se a mesma definição para a base do imposto sobre a importação, aplicando-se, portanto, não necessariamente o valor do efetivo negócio, e sim o valor de referência. Esse preço, para definição da incidência do tributo, é o definido com a aplicação da cláusula FOB (preço do produto sem os acréscimos do frete e do seguro), definido como o valor para entrega no porto ou aeroporto de saída do produto (apenas o valor da mercadoria).

As alíquotas do imposto podem ser específicas (valores fixos), como *ad valorem* (percentual). O imposto de exportação tem uma alíquota-base, estabelecida em 30%, com previsão de possibilidade de alteração, por ato do poder executivo, limitada, no máximo, até cinco vezes essa alíquota. Essas alíquotas podem ser alteradas por ato do Poder Executivo (decreto presidencial, portaria do Secex, do Ministro da Fazenda etc.), não se sujeitando ao princípio da anterioridade (gozando, pois, de vigência imediata).

13.3 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) está previsto no art. 153, III, da CF, sendo regulamentado pelos arts. 43 a 45 do CTN. Foi instituído e é tratado em diversas leis, tais como a Lei n. 7.713/88, Lei n. 9.250/95, Lei n. 8.981/95 e Lei n. 9.430/96. Por fim, sua regulamentação geral consta do Decreto n. 3.000/99, o famoso Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR).

O IR é um imposto nitidamente fiscal. Isso significa que sua função predominante é arrecadatória. Ao lado do IPI, representa a maior arrecadação da Receita Federal.

O IR sujeita-se à aplicação de todos os princípios constitucionais típicos, tais como legalidade, irretroatividade e anterioridade. No que se refere à anterioridade, vale lembrar sua não sujeição à regra da anterioridade nonagesimal (exceção aos prazo de 90 dias, previsto no art. 150, III, *c*, da CF).

Aliado a esses princípios, o referido imposto ainda sujeita-se a alguns princípios constitucionais específicos. Nos termos do art. 153, § 2º, da CF, o IR será regulado pelos princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. Cada um deles, certamente, com um conteúdo específico.

O princípio da generalidade estabelece que o IR deverá atingir a totalidade, a generalidade de pessoas, independentemente de qualquer qualidade ou condição pessoal. A generalidade refere-se ao aspecto pessoal da incidência. Obviamente que esse princípio deve ser analisado e interpretado de forma sistemática com todo o sistema constitucional tributário, de forma que a generalidade não significa a impossibilidade de tratamento dos contribuintes de forma diferenciada, desde que, é claro, haja diferenças fáticas que justifiquem tal diferenciação.

A universalidade impõe a previsão de incidência do IR sobre a universalidade de bens, de receitas e de patrimônio do sujeito passivo. Universalidade refere-se a bens, a patrimônio. Por esse princípio, inclusive, justifica-se a tributação de rendas auferidas no exterior (renda mundial). Com base nesse dispositivo, a totalidade das rendas deve ser considerada para a definição da exata base de cálculo do tributo. Exatamente por isso, na tributação do Imposto sobre a Renda das pessoas físicas, temos a possibilidade de apresentar uma declaração de ajuste, ao final do exercício. Com ela, podemos considerar todas as origens e despesas autorizadas por lei, de forma universal.

Por fim, aplica-se, ainda, o princípio da progressividade. Por tal princípio, aplicam-se várias alíquotas, em uma escala crescente, conforme as bases de cálculo (renda tributável) também aumentem. De maneira simples, quanto maior a renda, maior a alíquota do tributo. Com isso, o Imposto sobre a Renda acaba por realizar, de maneira direta, o princípio da capacidade contributiva, na medida em que é graduado conforme a capacidade econômica do sujeito passivo.

13.3.1 Aspectos do fato gerador

O IR tem por fato gerador, nos termos do art. 43 do CTN, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda).

O Imposto sobre a Renda tem como elemento central o acréscimo patrimonial. Isso não significa acúmulo patrimonial, afinal, a renda consumida é renda tributável. Acréscimo patrimonial é qualquer ingresso patrimonial que implique riqueza nova, riqueza diferente das anteriores. Tecnicamente, poderíamos considerar renda tributável todo acréscimo apurado em certo período de tempo, descontada as despesas necessárias para sua criação e manutenção.

O CTN remete o fato gerador de tal imposto, ainda, à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Essa aquisição refere-se, em verdade, a aspectos diversos da aquisição da renda.

Disponibilidade econômica pode ser entendida como a disponibilidade efetiva do numerário. Significa a renda já realizada materialmente, como o recebimento de um pagamento, de uma receita específica.

Disponibilidade jurídica, por sua vez, refere-se a uma disponibilidade definida pelo direito, apesar de ainda não ter ocorrido o efetivo ingresso do recurso. Em outras palavras, refere-se a uma disponibilidade considerada pela sedimentação, no campo do direito, do direito a tal renda ou rendimento. Isso significa que a realização de uma operação de venda a prazo, apesar de ainda não implicar o efetivo pagamento, deverá ser considerada para fins de tributação pelo imposto sobre a renda, já que o direito a tal remuneração já está adquirido pelas regras do direito.

A disponibilidade jurídica ou econômica, nos termos do CTN, deve ser definida, em cada caso, pelo legislador (art. 43, § 2º).

Ao se referir a rendas ou proventos, podemos fazer uma breve diferenciação. Renda deve ser entendida como o resultado do trabalho, do capital ou da combinação de ambos. Produto do trabalho é a remuneração por serviços, salários, pagamentos diversos. Resultado de capital, os juros incidentes sobre numerários. A combinação desses elementos pode ser tomada como o lucro lato senso.

Já "proventos de qualquer natureza" é uma expressão que visa realizar a própria universalidade. Toda receita não definida como renda pode ser considerada proventos de qualquer natureza.

O Imposto de Renda é aplicável tanto às Pessoas Físicas (IRPF), quanto às Pessoas Jurídicas (IRPJ). Temos profundas diferenças das regras aplicáveis. O Imposto de Renda de pessoa física, como regra, pode ser entendido como o tributo incidente sobre a totalidade das receitas auferidas, descontada apenas algumas despesas autorizadas por lei (gastos com saúde e educação até determinado patamar etc.). Já o Imposto sobre a Renda de pessoa jurídica é definido como a totalidade das receitas positivas, descontados todos os custos para a produção do bem ou aquisição da receita. Aliada a essa diferença, a própria faixa de alíquotas é diferente, assim como o momento da incidência.

O Imposto sobre a Renda possui um fato gerador complexo, na terminologia de alguns autores. Isso significa apenas que a definição da base de cálculo desse imposto deve ser definida e verificada dentro de um determinado lapso. A renda tributável, como regra, não é a renda instantânea, e sim a renda dentro de determinado período.

No caso do IRPF, a base de cálculo é definida, como regra, no dia 31 de dezembro de cada ano-base, considerando-se a totalidade

de rendimentos auferidos no ano. Já para o IRPJ, esse período pode ser trimestral ou mesmo anual, com ou sem antecipações mensais, sendo definido como o lucro tributável (valor do lucro líquido do período, alterado pelas exclusões, deduções ou compensações autorizadas por lei).

Nos termos do CTN, a base de cálculo do IR é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou proventos tributados. Renda real é o valor contabilmente auferido, decorrente das operações realizadas pelo sujeito passivo. Lucro presumido, por sua vez, é o percentual do faturamento, definido pela legislação e opcional ao sujeito passivo. Por fim, lucro arbitrado é aquele estipulado pela fiscalização, em decorrência da inaptidão ou falta de documentação por parte do sujeito passivo.

A alíquota do tributo também será diferente no IRPF e no IRPJ. No primeiro, temos três diferentes faixas de tributação, quais sejam, 0%, 15% e 27,5%. No segundo, temos uma alíquota-base de 15%, com uma adicional decorrente do valor do faturamento de até 10%.

Aliadas a essa forma de tributação sobre a renda, temos ainda as formas diferenciadas, como a tributação exclusiva e a tributação retida. Essas formas de tributação aplicam-se em algumas situações, como ganho de capital (diferença entre o valor de aquisição e alienação de bens imóveis, tributados em separado, com alíquota de 15%) e aplicações financeiras (rendimentos de fundos e aplicações, retidos na fonte, com alíquota de 20%). Esses valores de rendas não integram a base de cálculo do montante tributável da declaração de ajuste de cada ano, sendo apenas informado em campo apropriado.

13.4 Imposto sobre produtos industrializados

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) está previsto no art. 153, IV, da CF, sendo regulamentado pelos arts. 46 a 51 do CTN. Foi instituído pela Lei n. 4.502/64. Por fim, sua regulamentação geral consta do Decreto n. 4.544/2002, instituidor do RIPI (Regu-

lamento do Imposto de Produtos Industrializados), e do Decreto n. 4.542/2002, instituidor da TIPI (Tabela de Incidência do IPI, definindo as alíquotas dos diversos produtos industrializados).

O IPI é um imposto nitidamente fiscal. Isso significa dizer que sua função é predominante arrecadatória. Contudo, sua função extrafiscal, em alguns casos, também é acentuada, em casos, por exemplo, da definição de alíquotas de bebidas e cigarros (tributação excessiva visando desestimular o consumo de tais bens).

O IPI é um tributo sobre o qual se aplicam, de maneira atenuada, alguns princípios constitucionais. As alíquotas do IPI podem ser alteradas por ato do poder executivo, assim como o II e o IE, configurando-se, assim, uma exceção ao princípio da legalidade. No que se refere à anterioridade, temos a não-sujeição à regra da anterioridade do exercício financeiro, aplicando-se, apenas, a anterioridade nonagesimal (prazo de 90 dias, previsto no art. 150, III, *c*, da CF).

Aliado a esses princípios, esse imposto ainda sujeita-se a alguns princípios constitucionais específicos. Nos termos do art. 153, § 3º, da CF, o IPI será seletivo, e não cumulativo, além de não incidir sobre produtos destinados ao exterior.

Pela seletividade, temos uma importante regra para tal tributo. Nos termos da CF, o IPI deverá ser seletivo, com base na essencialidade do produto. Seletividade significa que o legislador deverá diferenciar (selecionar) diferentes produtos para definir diferentes tributações. Em outras palavras, seletividade significa a utilização de diferentes alíquotas para diferentes produtos.

Essa seletividade, contudo, não pode ser arbitrária e imotivada, sob pena de violação do próprio princípio da isonomia. Com isso, podemos dizer que essa seletividade, essa diferenciação deve ser feita com base na maior ou menor essencialidade do produto. Para produtos muito essenciais, a alíquota do IPI deve ser pequena; para produtos pouco essenciais, as alíquotas devem ser mais intensas. Quanto maior a essencialidade, menor a tributação.

Com isso, produtos essenciais e necessários a toda a população serão tributados de maneira menos intensa, tendo, com isso,

preço final menor. De certa forma, isso acaba por realizar a própria isonomia, na medida em que ao menos podemos presumir que produtos essenciais são consumidos, inclusive, pela população mais carente, de menor poder aquisitivo e, portanto, menor capacidade contributiva. Já os produtos pouco essenciais, utilizados apenas por aqueles que possuem muita capacidade econômica e contributiva, serão tributados de maneira mais rigorosa.

A definição das diferentes alíquotas do IPI, com base na essencialidade, é feita pela legislação. A TIPI, definida por decreto presidencial, contém os mais diversos produtos, divididos em classes e categorias. Nessa tabela, encontraremos todo e qualquer tipo de bem passível de tributação por tal imposto, com a definição da alíquota aplicável. Conforme o critério da maior ou menor essencialidade, teremos alíquotas de zero a mais de 300%.

Aplica-se ao IPI, ainda, o princípio da não-cumulatividade. Por tal princípio, aplicável ainda ao ICMS, aos impostos e contribuições residuais, temos uma técnica para a definição da base de cálculo do tributo, considerando a cadeia produtiva do bem. De maneira simples e didática, pela não-cumulatividade, o IPI incidente sobre uma determinada operação será calculado abatendo-se o IPI pago nas operações anteriores. Haverá, com isso, um abatimento do valor pago anteriormente.

De maneira técnica, contudo, a não-cumulatividade do IPI não ocorre dessa forma, analisando a cadeia produtiva, considerando-se valores recolhidos anteriormente. Na verdade, consideraremos um determinado sujeito passivo e, para ele, teremos a verificação de operações de compra de insumos e venda de produto final, formando uma "conta-corrente" de IPI. Nessas operações, a compra dos insumos dará ao contribuinte o direito a um crédito (pois esses produtos trazem o IPI incidente sobre os produtos de modo embutido). Nas operações de venda, o sujeito deverá realizar um débito nessa conta. Ao final do mês, se existirem mais créditos do que débitos, o saldo será positivo e o sujeito passivo nada deverá. Caso existam mais débitos do que créditos, o saldo será negativo e o sujeito deverá realizar o pagamento do imposto devido

Por fim, a CF estabelece uma importante imunidade para esse tributo. Nos termos do texto constitucional, não incidirá IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior, Ou seja, produtos exportados. O objetivo nítido de tal imunidade é tornar o produto brasileiro mais barato para a exportação, favorecendo a balança comercial do País.

13.4.1 Aspectos do fato gerador

O IPI tem por fato gerador, nos termos do art. 46 do CTN, operações com produtos industrializados, considerando-se ocorrido no desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira, na saída dos estabelecimentos ou na arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

O elemento central desse imposto federal é a ocorrência de operações envolvendo produtos industrializados. Para os efeitos desse imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a processo de industrialização, entendido como qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. Em outras palavras, considera-se industrialização o procedimento de alteração do bem, por mais simples que possa ser, desde que prepare o produto para consumo ou utilização. Nos termos da legislação específica, até mesmo o mero acondicionamento do produto em embalagens, a montagem das peças, mudança de características, preparo do alimento e acondicionamento para venda, entre outras, são considerados industrialização.

O imposto sobre produtos industrializados incide sobre qualquer tipo de bem, seja mercadoria (bem considerado para comércio), como bens destinados a consumo próprio, bens para ativo fixo, entre outros.

Importante perceber que o fato gerador desse imposto não é a simples venda ou a circulação de produto industrializado, e sim a própria industrialização do bem, objeto da operação. É requisi-

to necessário que o produto tenha sido industrializado pela parte do negócio. No caso de venda de bem industrializado por terceiro (supermercados, por exemplo), temos apenas circulação de mercadorias, considerado fato gerador exclusivo do imposto estadual sobre circulação, o ICMS.

Analisando o art. 46 do CTN, que define o fato gerador do IPI, percebemos uma impropriedade do legislador. A rigor, as definições dadas (desembaraço aduaneiro, saída do estabelecimento e arrematação) referem-se ao momento da ocorrência do fato, e não ao fato propriamente dito. O fato gerador do IPI, nos casos elencados, é a importação de produto industrializado, a operação com produto industrializado, decorrente de venda negocial ou leilão (produtos apreendidos). O momento da importação, para fins tributários, é o desembaraço; o momento da circulação é a saída do estabelecimento; o momento da alienação do bem apreendido é a arrematação.

O sujeito passivo do IPI é a pessoa designada pela lei. Nos casos dos fatos geradores definidos, temos o importador, o alienante do produto e o arrematante. Nada impede de o legislador definir alguns casos de responsabilidade tributária, solidária ou não.

A base de cálculo do tributo é definida como o valor da operação. No caso da importação de produtos, a base é o valor normal, definido da mesma forma como para o imposto de importação. Assim, teremos a consideração do preço CIF (custo, seguro e frete). A esse valor soma-se, ainda, por imposição do CTN, o valor do próprio imposto de importação, das taxas aduaneiras e encargos cambiais. Em outras palavras, preço normal é o valor do bem desembaraçado.

No caso de circulação de produtos industrializados, a base de cálculo é o valor da operação, da venda do bem. Esse valor, se desconhecido, deve ser presumido como o valor corrente de venda da mesma mercadoria. Por fim, em caso de arrematação, a base de cálculo é o valor da própria arrematação.

As alíquotas do imposto, conforme já vimos, são definidas por uma tabela geral, a TIPI, instituída por decreto. Nessa tabela,

temos a definição de diferentes alíquotas para todos os tipos de produtos industrializados (de acordo com a regra da seletividade). Essas alíquotas variam de zero até mais de 300%.

13.5 Imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos de valores mobiliários

O imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos de valores mobiliários, chamado de Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), está previsto no art. 153, V, da CF, sendo regulamentado pelos arts. 63 a 66 do CTN. O IOF tem sua previsão em diversas leis, até porque diversos e vários são seus fatos geradores. Apenas para exemplificar, podemos citar as Leis n. 5.143/66, n. 8.894/94, n. 7.766/89, n. 8.033/90, entre outras.

O IOF é um imposto com forte função extrafiscal, já que é importante elemento sobre o custo do crédito.

O IOF é um tributo sobre o qual se aplicam, de maneira atenuada, alguns princípios constitucionais. As alíquotas desse imposto, assim como as do II, IE e IPI, podem ser alteradas por ato do poder executivo, configurando-se em uma exceção ao princípio da legalidade. No que se refere à anterioridade, temos a não-sujeição à nenhuma das regras do art. 150, III, tratando-se, portanto, de uma exceção total ao princípio da anterioridade (vigência imediata das eventuais alterações).

13.5.1 Aspectos do fato gerador

O IOF é um imposto que possui diversas materialidades. Em verdade, temos vários IOF: um incidente sobre operações de concessão de crédito (IO-Crédito), um sobre operações de câmbio (IO-Câmbio), um sobre operações de seguros (IO-Seguros) e outro

sobre operações com títulos ou valores mobiliários, como ações, debêntures, entre outros (IO-Títulos).

O Imposto sobre operações de crédito (IO-Crédito) tem por fato gerador a entrega ou disponibilização dos valores, objeto da obrigação, a determinadas pessoas (crédito). Temos negócios jurídicos que envolvem uma prestação presente e uma prestação futura. Assim, incidirá sobre operações envolvendo empréstimos de qualquer natureza, financiamentos, abertura de créditos, entre outras. Por previsão específica da legislação, o imposto incide inclusive em operações de faturização (*factoring*).

Apesar da previsão legal, o STF entende que é indevida a incidência do imposto sobre créditos nas operações de saque de cadernetas de poupança e de depósitos judiciais, por não envolverem qualquer negócio de crédito.

Considera-se ocorrido o fato gerador do presente imposto no momento em que se disponibiliza, total ou parcialmente, o valor correspondente ao crédito cedido ou disponibilizado.

O sujeito passivo, nos termos do CTN, pode ser qualquer uma das partes do negócio (tomador ou cedente do crédito). A legislação ordinária, contudo, estabelece, como sujeito passivo, o tomador dos valores, e o cedente ocupa o papel de substituto tributário (instituições financeiras). Na prática, significa dizer que as instituições financeiras têm a responsabilidade de realizar o recolhimento dos valores (responsável tributário).

A base de cálculo do tributo é o valor do crédito cedido. A lei ordinária estabelece um teto para a alíquota do tributo, no patamar de 1,5% ao dia. O poder executivo, por meio de regulamento, estabelece a alíquota de 0,0041% ao dia.

O imposto ainda incide sobre operações de câmbio. Operação de câmbio nada mais é que a troca de moeda estrangeira por moeda nacional. Essa operação sempre será necessária para as exportações, por exemplo, já que o empresário brasileiro não poderá receber em moeda estrangeira por suas vendas, faz-se necessária a contratação da medida.

Essa modalidade do imposto incidirá no momento da disponibilização dos valores (em moeda ou documento que a represente).

O sujeito passivo do imposto, assim como na modalidade crédito, pode ser tanto o comprador quanto o vendedor da moeda estrangeira. As instituições financeiras são responsáveis tributários, por substituição, devendo reter os valores devidos nas operações.

A base de cálculo do tributo é o montante da operação de câmbio, em moeda nacional. A legislação estabelece, como alíquota máxima do tributo, o valor de 25%, sendo, contudo, definido, por decreto do poder executivo, em 5%, havendo a previsão, ainda, de alíquotas reduzidas e isenções.

O imposto federal também incide sobre as operações de seguros. O fato gerador do tributo é a contratação da apólice ou documento equivalente, com pagamento do prêmio.

Os sujeitos passivos do tributo, mais uma vez, são quaisquer das partes da operação. A lei ordinária, contudo, estabelece o segurado como contribuinte, sem prejuízo da definição de alguns casos de responsabilidade tributária por substituição (seguradora).

A base de cálculo do tributo é o valor do prêmio pago. A legislação prevê como alíquota máxima o patamar de 25%, sendo estabelecido por decreto, contudo, a alíquota-base de 7%, além de casos de alíquotas reduzidas (2% e isenção).

Por fim, o imposto ainda incide sobre operações com títulos e valores mobiliários. Esses títulos nada mais são que títulos de investimentos, representados por ações, debêntures, partes beneficiárias, certificados de participação em fundos de investimento e outros.

O imposto incidirá sobre o valor da operação, com alíquota máxima, definida em lei, de 1,5% ao dia. O decreto do poder executivo dá, contudo, isenção na maioria dos casos.

O sujeito passivo pode ser qualquer uma das partes da operação, sendo definido, como contribuinte, o adquirente de tais títulos, sendo a instituição financeira ou corretora responsável tributária (substituição).

13.6 Imposto Territorial Rural

O Imposto Territorial Rural (ITR) está previsto no art. 153, VI, da CF, sendo regulamentado pelos arts. 29 a 31 do CTN. O ITR foi instituído pela Lei n. 8.383/96.

O ITR é um imposto com forte função extrafiscal, já que é um importante elemento para o controle do exercício da propriedade (função social da terra), especificamente nas áreas rurais.

Aplica-se, a esse imposto, todos os princípios constitucionais tributários típicos, tais como a legalidade, anterioridade, irretroatividade, entre outros. A CF prevê, contudo, a aplicação específica do princípio da progressividade. Fruto da alteração procedida pela EC n. 42/2003, o ITR deve ter suas alíquotas definidas de forma a desestimular a manutenção da propriedade rural improdutiva. Isso significa dizer que a variação do ITR deve ser pautada não apenas no valor da propriedade como também na maior ou menor utilização eficiente da terra. A rigor, quanto mais produtiva e utilizada a terra, menor deve ser o imposto.

Não incide ITR sobre a pequena gleba rural, explorada por proprietário que não possua outro imóvel. Temos, a rigor, uma hipótese de imunidade do tributo. Pequena gleba rural é definida pela Lei n. 8.383/96 como a propriedade de até 100 ha (na Amazônia Oriental e Pantanal), até 50 ha (no polígono das secas e Amazônia Oriental) ou até 30 ha (no restante do País). Perceba-se que a imunidade somente será reconhecida no caso do proprietário não possuir outro imóvel, não bastando o tamanho do imóvel.

A CF ainda prevê a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa para o Município no qual se encontra o imóvel. Com isso, a União estará desonerada da atividade de cobrança, mas, em contrapartida, deverá destinar 100% dos valores arrecadados para o Município considerado. Em uma situação de normalidade, na qual a União mantenha a atividade ou função de cobrar e fiscalizar, caberá apenas 50% dos valores ao Município do imóvel.

13.6.1 Aspectos do fato gerador

O ITR tem, por fato gerador, uma situação jurídica específica, a propriedade territorial rural.

A propriedade é definida pela legislação privada como o mais amplo dos direito reais, compreendendo a faculdade de usar, gozar, dispor e alienar. O CTN, não obstante, define como fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel, em clara violação das regras de competência. Vale lembrar que o art. 110 do CTN estabelece a regra de obrigatória obediência aos conceitos de direito privado, utilizados pela CF, para a definição de competências tributárias.

A propriedade territorial significa apenas o terreno rural, e não toda a propriedade. A construção (imposto predial) está excluída da incidência do tributo, por falta de previsão constitucional para tanto. Em conseqüência disso, a base de cálculo do tributo é o valor da terra nua.

Por fim, a propriedade, para fins de incidência do imposto, deve ser rural. Propriedade rural é toda aquela localizada na área rural. O conceito de área rural é dado pelo legislador, por exclusão do conceito de área urbana. Nos termos do art. 132 do CTN, considera-se área urbana toda aquela definida em lei municipal, desde que presentes alguns requisitos ou melhoramentos mínimos. Isso quer dizer que a administração municipal deverá realizar algumas medidas de infra-estrutura e melhoramentos para poder definir uma área como urbana. Essa regra visa, de certa forma, preservar os interesses dos contribuintes (que não serão tributados, pelo tributo municipal sobre propriedade, de maneira injusta), assim como preservar os interesses da União Federal (por evitar que o Município simplesmente defina todo seu território como rural).

Definida a área urbana, o conceito de área rural é dado por exclusão, ou seja, considera-se rural toda a área do Município não considerada urbana. Perceba-se que as competências federal (ITR) e municipal (IPTU) se excluem mutuamente, na medida em que o

imóvel ou estará localizado em área rural (sujeito ao tributo federal), ou em área urbana (sujeito ao tributo municipal).

Considera-se ocorrido o fato gerador do tributo (propriedade rural) em 1º de janeiro de cada exercício. Isso significa que as eventuais alterações de propriedade são irrelevantes para fins de tributação por ITR, sujeitando-se apenas aos tributos sobre transmissão (ITCMD, estadual, ou ITBI, municipal, dependendo da condição da operação).

O sujeito passivo do tributo é o proprietário, possuidor ou titular do domínio útil (considerando-se a ampliação indevida dada pelo legislador). O sujeito ativo, por sua vez, é, em regra, a União Federal. Contudo, nos termos da CF, a União poderá delegar a capacidade tributária ativa para o município da localização do imóvel, transferindo, também, a destinação da arrecadação (repasse de 100% dos valores ao município considerado).

A base de cálculo do tributo é definida, pela legislação aplicável, como o valor da terra nua, o que significa o valor do terreno, desconsiderada as eventuais obras ou melhorias (construções, plantações, pastagens, culturas diversas, entre outras) e excluídas as áreas de reserva ambiental ou não utilizáveis.

A alíquota aplicável é progressiva, variando de 0,03 a 20%.

A definição da alíquota é feita levando-se em consideração o tamanho do imóvel e o grau de utilização da terra (definido como a proporção entre a área total e a área efetivamente utilizada). A lei instituidora do tributo traz uma tabela com tais valores.

A definição da progressividade do ITR, levando-se em consideração o grau de utilização da terra, parece atender ao preceito constitucional que determina a progressividade de tal tributo como forma de desestimular a manutenção de terras improdutivas. Contudo, não vemos amparo constitucional para a variação com base nas dimensões do imóvel, por falta de relação entre esse elemento e a utilização da terra.

13.7 Impostos sobre Grandes Fortunas

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) está previsto no art. 153, VII, da CF. Até o presente momento, a competência para a sua instituição não foi exercitada pela União, de forma que não temos regulação legal da matéria.

Nos termos da CF, esse tributo deve ser instituído por meio de lei complementar.

14

Impostos em Espécie – Impostos Estaduais e do DF

Assim como a União Federal, os Estados-Membros e o DF detêm uma parcela rígida e independente de competência tributária.

Esses impostos são todos aqueles previstos no art. 155 da CF, a saber: Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de bens ou direitos (ITCMD), sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

14.1 Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Bens e Direitos

O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de bens e direitos (ITCMD) está previsto no art. 155, I, da CF, sendo regulamentado pelas legislações estaduais específicas. Os arts. 35 a 42 do CTN regulam o imposto sobre transmissão de bens, contudo, esses artigos não foram recepcionados pela CF, de forma que são inaplicáveis.

O ITCMD respeita todos os princípios constitucionais tributários. Caberá à lei complementar regular sua instituição nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, assim como no caso no caso de morte ou inventário no exterior.

O imposto estadual tem parte de sua competência regulada pela CF. No que se refere à competência pela transmissão de bens imóveis, a competência será do Estado da localização dos bens. Já para os bens móveis, a competência será do Estado da local onde se processa o inventário ou arrolamento (no caso de morte), ou no local do domicílio do doador (no caso de doações). Essa definição constitucional é importante, na medida em que impede eventuais conflitos entre os Estados (apesar de esse papel ser, a rigor, da lei complementar, nos termos do art. 146 da própria CF).

14.1.1 Aspectos do fato gerador

O ITCMD tem como fato gerador a transmissão de bens, móveis e imóveis, por sucessão por morte ou gratuita (doação). A rigor, portanto, temos dois fatos geradores distintos: i) sucessão por morte (testamentária ou legítima) e ii) transmissão a título gratuito.

Importante diferenciar, de maneira clara, o campo de incidência do tributo estadual (ITCMD) do campo do tributo sobre transmissão de competência dos municípios (ITBI). O tributo municipal, cujo fato gerador também é a transmissão de bens, incide apenas e tão-somente nas operações com bens imóveis, e ainda assim a título oneroso. Isso quer dizer que uma eventual transmissão de bens pode dar enseja ao tributo estadual ou municipal, dependendo da forma ou do caráter do negócio jurídico.

O ITCMD incide sobre quaisquer bens, móveis ou imóveis. Pode-se pensar, então, na transmissão de títulos, direitos, ações, quotas, dinheiro, jóias, marcas, direitos autorais, imóveis, automóveis, aplicações financeiras, entre outras.

A incidência desse imposto, no caso de morte, será definida com a abertura da sucessão (morte). Esse será o momento para a definição da legislação aplicável. Haverá incidência sobre todos os bens transferidos para os herdeiros. Sobre essa massa patrimonial, incidirá o tributo, tendo em vista o valor total transferido aos herdeiros.

O imposto não incidirá sobre a meação, e sim apenas sobre eventuais parcelas que excedam a meação. É importante perceber que, nos exatos termos da meação (patrimônio do cônjuge), não haverá incidência, pois se entende que esse patrimônio, de certa forma, já estava no complexo patrimonial, ao menos potencial, do sujeito. Assim, somente haverá incidência sobre eventuais excessos. Esse excesso será tributado na modalidade doação (dos herdeiros para o cônjuge sobrevivente).

Ainda poderá existir nova incidência, na modalidade doação, no caso dos herdeiros, entre si, disporem do patrimônio, atribuindo a alguns partes maiores de patrimônio (excesso de quinhão). Nesse caso, teremos novo fato gerador, incidente sobre o percentual doado.

O imposto não incidirá na renúncia pura e simples de eventual herança, pois considera-se não efetivado o negócio jurídico. Na renúncia com encargo (aquela em que a parte renuncia mediante alguma contraprestação ou compensação), não haverá a incidência do imposto estadual, e sim, eventualmente, do imposto municipal, envolvendo bens imóveis. No caso de renúncia translativa (o renunciante determina em favor de quem a sua quota-parte deve ser destinada), haverá a incidência do tributo, na modalidade doação, em virtude da disposição patrimonial.

No que se refere à incidência em caso de doação, o legislador deverá, obrigatoriamente, respeitar os conceitos de direito privado, relacionados à doação, considerando-se, como tal, apenas as transmissões não onerosas de bens. É requisito, além da gratuidade, a inversão efetiva de titularidade do bem.

Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da efetiva troca de titularidade (no caso de bem imóvel ou móvel sujeito à registro, no momento da inscrição no registro próprio; no caso de bens móveis, no momento da tradição).

Vale ressaltar que os eventuais recursos destinados aos dependentes, a título de alimentos, apesar da proximidade aparente com o instituto da doação, não se confunde com ele, não se con-

figurando o fato gerador do tributo. Em contrapartida, transferências aos dependentes superiores ao razoável para as despesas decorrentes de prestação alimentícia serão considerados para fins de incidência do imposto.

No caso de separação entre os cônjuges, a partilha decorrente da meação não será considerada para fins de tributação, já que de titularidade individual de cada parte. Contudo, eventuais excessos, poderão ser tributados pelo imposto estadual, na modalidade doação (caso inexistam encargos), ou pela tributação municipal (caso onerosa, com encargos).

O ITCMD tem, por sujeito ativo, no caso de transmissão por morte, o Estado do local dos bens (no caso de bens imóveis) ou o Estado do local do inventário ou arrolamento (no caso de bens móveis). No caso de transmissão por doação, o Estado do domicílio do doador. A CF estabelece, ainda, que, em caso de domicílio do doador ou inventário no exterior, caberá à lei complementar, e não à lei estadual, definir a competência para o imposto.

O sujeito passivo, no caso de transmissão por morte, obviamente, apenas poderá ser o sucessor e, no caso de doação, qualquer uma das partes. No geral, as leis estaduais acabam elegendo o donatário. Essa definição, obviamente, não impede a lei de eleger outras pessoas na qualidade de responsável tributário.

A base de cálculo do tributo é definida como o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Valor venal é o valor de mercado, considerado no momento da ocorrência do fato gerador. A rigor, o valor a ser utilizado é o valor da operação, desde que não seja inferior ao referido valor venal (para impedir fraudes).

A alíquota do ITCMD será definida por cada legislação estadual. Contudo, nos termo da CF, caberá ao Senado, por intermédio de resolução, definir as alíquotas máximas do imposto. A Resolução n. 8, de 1992, do Senado Federal estabelece a alíquota de 8% como a máxima a ser aplicada para o tributo. Vale dizer que os Estados têm autonomia para a definição da alíquota efetiva, desde que respeitado tal teto.

A maioria dos Estados aplica, a esse imposto, alíquotas progressivas, variando pelo montante do quinhão ou do valor do bem. Essa previsão não encontra amparo constitucional.

14.2 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) está previsto no art. 155, II, da CF, sendo regulamentado pelas legislações estaduais específicas. Os arts. 52 a 62 do CTN regulavam esse imposto, mas tais dispositivos foram revogados de forma que são completamente inaplicáveis. Aplicam-se ao ICMS as disposições da LC n. 87/96, assim como várias resoluções do Senado e convênios entre as secretarias de fazenda.

O ICMS possui uma grande regulamentação constitucional. O art. 155, §§ 2º a 5º, trata, de maneira detalhada, de uma série de aspectos do tributo.

O ICMS respeita, como regra, todos os princípios constitucionais tributários. Nos termos da CF, ressalta-se apenas a definição de alíquotas no caso de incidência sobre operações com combustíveis e lubrificantes, que será realizada por deliberação dos Estados (portaria do Confaz), não se aplicando, para tal alteração, o princípio da anterioridade do exercício financeiro (apenas a anterioridade dos 90 dias). Nesse caso, portanto, temos uma exceção ao princípio da legalidade e da anterioridade.

Ao ICMS, aplica-se, ainda, o princípio da seletividade e da não-cumulatividade.

Pelo princípio da seletividade, temos a variação de alíquotas para cada tipo de operação. Como o próprio nome deixa claro, o legislador pode selecionar para tributar de maneira diferenciada. A seletividade do ICMS respeita o mesmo parâmetro do IPI, ou seja, a essencialidade do produto. Assim, quanto mais essencial for

um produto, menor deverá ser a incidência do ICMS, como quanto menor a essencialidade, maior deverá ser a alíquota. Para o ICMS, contudo, essa seletividade é facultativa, de forma que os Estados acabam não a adotando, tendo os 18% como alíquota-base e praticamente uniforme.

Pelo princípio da não-cumulatividade, temos uma técnica para tornar a tributação menos intensa. Por tal princípio, aplicável ainda ao IPI, aos impostos e contribuições residuais, temos uma técnica para a definição da base de cálculo do tributo, considerando a cadeia produtiva do bem. De maneira simples e didática, pela não-cumulatividade, o ICMS incidente sobre uma determinada operação será calculado abatendo-se o ICMS pago nas operações anteriores. Haverá, com isso, um abatimento do valor pago anteriormente.

De maneira técnica, contudo, a não-cumulatividade do ICMS não ocorre dessa forma, analisando a cadeia produtiva, considerando-se valores recolhidos anteriormente. Na verdade, consideraremos um determinado sujeito passivo e, para ele, teremos a verificação de operações de compra de insumos e venda de produto final, formando uma "conta-corrente" de ICMS, chamada conta gráfica. Nessas operações, a compra dos insumos dará o direito a um crédito (pois os produtos trazem embutidos o ICMS incidente sobre si) ao contribuinte. Nas operações de venda, o sujeito deverá realizar um débito nessa conta. Ao final do mês, se existirem mais créditos do que débitos, o saldo será positivo, e o sujeito passivo nada deverá. Caso existam mais débitos do que créditos, o saldo será negativo, e o sujeito deverá realizar o pagamento do imposto devido.

Esse mecanismo de crédito não será aplicado quando, na operação anterior, existir uma situação de isenção ou imunidade. Nos termos da própria CF, nesses casos, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

A CF ainda prevê um sem número de imunidades de ICMS. Podemos elencar as que constam no art. 155, § 2º, X. Não incidirá

ICMS nas seguintes operações: i) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores (ICMS sobre a exportação de bens); ii) sobre operações que destinem petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica a outros Estados; iii) sobre o ouro, definido como ativo financeiro; iv) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Por fim, a CF estabelece um importantíssimo campo de atuação, em relação ao ICMS, da lei complementar. Nos termos da CF, caberá à lei complementar federal: i) definir seus contribuintes; ii) dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto; iii) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; iv) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e produtos; v) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; vi) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; vii) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inc. X, *b*; viii) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

14.2.1 Aspectos do fato gerador

O ICMS tem, em verdade, diferentes fatos geradores. A rigor, podemos elencar os seguintes: i) circulação onerosa de mercadorias; ii) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; iii) comunicação; iv) energia elétrica; e v) importação de bens.

O ICMS tem como fato gerador comum e mais típico a circulação onerosa e habitual de mercadorias. Isso significa, em outras palavras, a comercialização de produtos com determinadas características. Ao exigir a configuração de mercadorias, o legislador constitucional acaba por excluir, do campo de incidência desse imposto, a venda realizada de maneira não habitual pelo não empresário (venda de um carro pelo proprietário com o intuito de trocar por modelo mais novo), a venda de bens do ativo fixo, empréstimo de bens, integralização de capital com bens móveis, entre outras. A circulação, para configurar fato gerador do ICMS, deve ser realizada de maneira constante e habitual, recaindo sobre produtos destinados à comercialização. Mercadoria, para a doutrina, é o bem corpóreo da atividade profissional do empresário, tendo, por objeto, a sua distribuição ou circulação.

A circulação relevante para o ICMS é a circulação econômica, e não meramente física. É preciso a circulação com a inversão da titularidade, de maneira lícita, do bem. O momento da circulação física (saída do estabelecimento) pode ser relevante para a definição do momento da ocorrência do fato gerador. É competente o Estado do local do estabelecimento do alienante.

O ICMS ainda incidirá sobre a importação de bens. Nesse caso, fruto da redação dada pela Emenda Constitucional n. 33/2001, incidirá o imposto sobre qualquer importação, realizada por pessoa física ou jurídica, de maneira habitual ou não, para consumo próprio ou não. Em outras palavras, o ICMS sobre a importação configura-se como um verdadeiro adicional de ICMS. Esse tributo tem sido exigido no momento do desembaraço aduaneiro, prática que tem sido afastada pelos tribunais. Será competente o Estado de domicílio do importador do bem, ainda que, em outro Estado, tenha ocorrido a entrada do bem no território nacional.

O imposto incidirá, ainda, sobre a prestação de alguns serviços. Nos termos da CF, os serviços de transportes interestaduais (entre Estados) e intermunicipal (entre Municípios) é fato gerador do ICMS. Os transportes intramunicipais (dentro do Município)

serão tributados por meio do ISS, imposto municipal. Será competente o Estado de início da prestação do serviço.

Por fim, ainda é fato gerador do ICMS o serviço de comunicação. Os serviços de comunicação compreendem todos os serviços relacionados à transmissão, recepção e geração de comunicação de qualquer espécie (televisão a cabo por assinatura, rádio, telefonia móvel ou fixa, entre outras). Vale lembrar que não incidirá ICMS, na modalidade comunicação, nos casos de recepção livre e gratuita (imunidade). Importante discussão jurisprudencial refere-se à incidência ou não de ICMS na modalidade comunicação sobre a atividade dos provedores de Internet. A jurisprudência mais recente do STJ é no sentido de não-configuração da atividade de comunicação, excluindo a sujeição, portanto, do ICMS. Restará, nesse caso, a possibilidade de tributação pelo tributo municipal, ISS.

A base de cálculo do imposto será o valor da operação, considerado, em alguns casos, o valor do próprio ICMS devido na operação (cálculo por dentro).

A CF estabelece uma série de regras relativa às alíquotas do ICMS.

Inicialmente, vimos a possibilidade da variação das alíquotas, tendo em vista a essencialidade dos produtos, nos termos do princípio da seletividade. Como regra, os Estados utilizam diferentes faixas de alíquotas, de zero a 25%. Essas alíquotas serão definidas, como regra, pelas legislações internas de cada Estado.

A CF ainda estabelece que as alíquotas do ICMS serão definidas pelo Senado, por meio de resolução de iniciativa do Presidente da República ou de dois terços dos Senadores, no caso de operações interestaduais (alíquota interestadual). Essa alíquota, atualmente, é definida em 12% (para Estados de SP, RJ, MG, SC, RS) e 7% (para os demais Estados). O Senado ainda poderá definir as alíquotas máximas e mínimas para as operações internas.

No caso de operações de circulação de mercadorias interestaduais – ou seja, vendas de um empresário de um Estado para outro, localizado em outro Estado –, teremos de aplicar as chamadas alíquotas internas e interestaduais. Nesse caso, haverá um diferencial de alíquota, aplicado da seguinte forma: i) **alíquota interestadual**, quando o destinatário for contribuinte do imposto (cabendo ao Estado de destino o diferencial de alíquota – interna e interestadual) e ii) **alíquota interna**, quando o destinatário não for contribuinte do imposto (não empresário).

Por fim, como vimos, a alíquota, no caso de operações com combustíveis e lubrificantes, é definida por deliberação entre os estados (portaria do Confaz), não se sujeitando ao princípio da legalidade e da anterioridade do exercício financeiro.

14.3 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) está previsto no art. 155, III, da CF, sendo regulamentado pelas legislações estaduais específicas. O CTN nada dispõe a respeito de tal tributo.

O IPVA respeita, como regra, todos os princípios constitucionais tributários. Há, contudo, exceção parcial ao princípio da anterioridade, já que a definição da base de cálculo do tributo não se sujeita ao princípio da anterioridade nonagesimal (90 dias).

14.3.1 Aspectos do fato gerador

O IPVA incide sobre a propriedade de veículos automotores de qualquer espécie. Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da primeira aquisição (veículo novo), na data do desembaraço (veículo importado) ou anualmente (veículos usados). A simples posse ou utilização de veículo não é fato gerador do tributo.

A propriedade de veículos automotores, apesar da previsão da legislação, não pode implicar a exigência do tributo sobre aeronaves ou embarcações. O STF já se manifestou no sentido da inconstitucionalidade de legislação estadual que assim o defina.

O imposto é de competência do Estado no qual o veículo está registrado. Esse registro, contudo, deve ser feito no Estado de domicílio do proprietário.

O sujeito passivo do tributo é o proprietário do bem, assim como o importador ou adquirente. Como a propriedade do veículo automotor depende de registro específico, a alienação não registrada implicará a manutenção da responsabilidade do antigo titular. Essa venda não poderá ser oposta ao Fisco, com base na previsão de inoponibilidade de convenções privadas, constante do art. 123 do CTN.

No caso de furto ou roubo do veículo, desde que se faça prova de tal fato, por meio da realização de boletim de ocorrência, por exemplo, exime-se de quaisquer responsabilidades civis ou penais (em caso de danos a terceiros, utilização do veículo em atividade criminosa, entre outras). Contudo, no que se refere ao IPVA, como regra, não há a previsão de devolução ou suspensão dos pagamentos (em caso de parcelamento), caso o fato (roubo ou furto do veículo) tenha se dado após a ocorrência do fato gerador (dia definido pela legislação estadual para a verificação da materialidade do tributo). Apesar disso, a doutrina entende, de maneira majoritária, que, diante da impossibilidade de exercício dos direitos inerentes à propriedade, de decorrência do desapossamento do veículo, não poderia, o Estado, exigir o tributo.

A base de cálculo do tributo é o seu valor venal. No caso de veículos novos, será o valor da nota fiscal, proporcional ao número de meses restantes no exercício (ano).

A alíquota do tributo, nos termos da CF, poderá variar pelo tipo ou destinação do veículo. Isso significa a possibilidade de variação da alíquota, tendo em vista o fato de o veículo ser esportivo, de passeio, comercial (taxistas e frotistas), utilitários, caminhões, entre outras possibilidades. O STF entende ser inconstitucional a variação da alíquota com base na procedência do veículo (veículo importado).

Aliado a isso, a CF estabelece a competência do Senado Federal para a definição da alíquota mínima do tributo, por intermédio de resolução.

15 Impostos em Espécie – Impostos Municipais

Assim como os demais membros da federação, os Municípios detêm uma parcela rígida e independente de competência tributária.

Esses impostos são todos aqueles previstos no art. 156 da CF, a saber: Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), transmissão "intervivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI) e Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS).

15.1 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano (IPTU) está previsto no art. 156, I, da CF, sendo regulado pelos arts. 29 a 31 do CTN. É instituído pelas diversas legislações municipais específicas.

O IPTU respeita, como regra, todos os princípios constitucionais tributários. Há, contudo, exceção parcial ao princípio da anterioridade, na medida em que a definição da base de cálculo do

tributo (planta genérica de valores) não se sujeita ao princípio da anterioridade nonagesimal (90 dias).

O IPTU, por inclusão da EC n. 29/2003, sujeita-se ao princípio da progressividade, podendo ter suas alíquotas definidas com base no valor, localização ou destinação do imóvel. Percebe-se, claramente, que essa progressividade visa tributar, de maneira mais intensa, a propriedade de maior valor.

O IPTU sempre foi alvo de grandes discussões jurisprudenciais, em virtude de utilização de alíquotas progressivas. Antes da citada Emenda n 29/2003, não havia amparo constitucional para tal medida, mas, ainda assim, os Municípios dela se utilizavam. Diante de inúmeros questionamentos judiciais, a jurisprudência acabou se pacificando no sentido da impossibilidade de utilização de alíquotas progressivas (com base no valor do imóvel), para o IPTU, por falta de previsão constitucional. O STF, inclusive, editou a Súmula n. 668, com a seguinte redação: "É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda n. 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana".

Nos termos da redação da súmula, percebe-se que o STF entende pela impossibilidade de aplicação da progressividade por falta de previsão constitucional. Assim, após a edição da Emenda n. 29/2000, que introduziu expressamente tal possibilidade, parece ter sido superada tal discussão, apesar do entendimento de parte da doutrina acerca da inconstitucionalidade da própria emenda.

Assim, a partir da edição da citada emenda, o IPTU poderá se valer da técnica da progressividade para definir diferentes alíquotas do tributo.

Vale ressaltar que a própria redação da CF faz referência à progressividade no tempo, constante do art. 182, § 4º, II. Essa progressividade não se confunde com a progressividade decorrente da variação do valor do imóvel, introduzida pela emenda citada.

A progressividade no tempo do IPTU, prevista já pelo Poder Constituinte originário, visa garantir, ou ao menos estimular, a

utilização consciente da propriedade urbana. Em outras palavras, visa garantir a obediência de sua correta função social.

Para tanto, a CF prevê a possibilidade de o poder público municipal utilizar-se de uma série de medidas para estimular o proprietário do imóvel urbano a dar correta destinação ao seu bem, respeitando, dentre outras coisas, o plano diretor da cidade. No caso de descumprimento das disposições na legislação, o ente municipal poderá se valer do parcelamento ou da edificação compulsória, de IPTU progressivo no tempo e de desapropriação do próprio bem. Perceba-se que o IPTU progressivo, nesse caso, não se refere ao valor do bem, e sim a sua correta ou incorreta utilização. O IPTU terá alíquotas crescentes, variando a cada ano, até o proprietário dar-lhes a correta destinação. A Lei n. 10.257/2001, o Estatuto da Cidade, estabelece que essa alíquota progressiva no tempo não poderá ser superior ao patamar de 15 %.

Concluindo, portanto, o IPTU, após a edição da Emenda n. 29/2000, sujeita-se a duas progressividades: a fiscal (variando pelo valor do imóvel) e a extrafiscal (variando no tempo, em virtude do descumprimento da função social do imóvel).

15.1.1 Aspectos do fato gerador

O IPTU tem por fato gerador a propriedade territorial e predial urbana.

A propriedade, conforme vimos no estudo do ITR, é definida, pela legislação privada, como o mais amplo dos direito reais, compreendendo a faculdade de usar, gozar, dispor e alienar. O CTN, não obstante, define como fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel, em clara violação das regras de competência. Vale lembrar que o art. 110 do CTN estabelece a regra de obrigatória obediência aos conceitos de direito privado, utilizados pela CF, para a definição de competências tributárias.

A propriedade territorial e predial significa a totalidade do bem imóvel, ou seja, tanto o valor do terreno quanto a construção

e as melhorias. Imposto predial refere-se ao prédio, sendo mais amplo, portanto, que o ITR.

Por fim, a propriedade, para fins de incidência do imposto, deve ser urbana. Propriedade urbana é toda aquela localizada na área urbana. Nos termos do art. 132 do CTN considera-se área urbana toda aquela definida em lei municipal, desde que presentes alguns requisitos ou melhoramentos mínimos. Isso quer dizer que a administração municipal deverá realizar algumas medidas de infra-estrutura e melhoramentos para poder definir uma área como urbana. Essa regra visa, de certa forma, preservar os interesses dos contribuintes (que não serão tributados pelo tributo municipal sobre a propriedade de maneira injusta), assim como preservar os interesses da União Federal (por evitar que o município simplesmente defina todo seu território como rural).

Os melhoramentos podem ser de diferentes espécies, como: i) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; ii) abastecimento de água; iii) sistema de esgotos sanitários; iv) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e v) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado. Nos termos do CTN, a administração pública deve disponibilizar, ao menos, duas dessas benfeitorias para considerar tal área urbana.

Definida a área urbana, o conceito de área rural é dado por exclusão, ou seja, considera-se rural toda a área do Município não considerada urbana. Perceba-se que as competências federal (ITR) e municipal (IPTU) se excluem mutuamente, na medida em que o imóvel ou estará localizada em área rural (sujeito ao tributo federal) ou em área urbana (sujeito ao tributo municipal).

Considera-se ocorrido o fato gerador do tributo (propriedade urbana) em 1º de janeiro de cada exercício. Isso significa que as eventuais alterações de propriedade são irrelevantes para fins de tributação por IPTU, sujeitando-se apenas aos tributos sobre transmissão (ITCMD, estadual, ou ITBI, municipal, dependendo da condição da operação).

O sujeito passivo do tributo é o proprietário, possuidor ou titular do domínio útil (considerando-se a ampliação indevida dada pelo legislador). A propriedade do imóvel se materializa com o competente registro no cartório respectivo. Vale lembrar que o locatário de imóvel não é sujeito passivo tributário, apesar dos contratos de locação, na maioria das vezes, estabelecer essa obrigação. Nos termos do art. 123 do CTN, essa convenção privada não gera efeitos em face do Fisco. O sujeito ativo, por sua vez, é o Município da localização do bem.

A base de cálculo do tributo é definida, pela legislação aplicável, como o valor venal da propriedade, o que significa o valor do terreno, considerada as eventuais obras ou melhorias (construções, melhorias, entre outras).

A alíquota aplicável é progressiva, variando conforme determinação da lei municipal. Não podemos esquecer que essa alíquota deve possuir um valor razoável, de forma que não haja violação do princípio do não-confisco.

15.2 Imposto de transmissão "intervivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição

O imposto de transmissão "intervivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos a sua aquisição (ITBI) está previsto no art. 156, II, da CF, sendo regulamentado pelas legislações municipais específicas. O CTN, nos art. 35 a 42, regula o imposto sobre a transmissão de

bens, contudo, estes artigos não foram recepcionados pela CF, de forma que são inaplicáveis.

O ITBI sujeita-se a todos os princípios constitucionais tributários. O imposto municipal tem parte de sua competência regulada pela CF, já que estabelece que o imposto será devido no Município da localização do bem. Essa definição constitucional é importante, porque impede eventuais conflitos entre os Municípios (apesar de esse papel ser, a rigor, da lei complementar, nos termos do art. 146 da própria CF).

A CF estabelece uma importante regra de imunidade de ITBI. Nos termos do art. 156, § 2º, I, não incidirá ITBI nas transmissões de bem ou direitos para fins de integralização de capital social, operações societárias e extinção de pessoa jurídica, salvo nos casos em que o adquirente tem, como atividade principal, a compra e venda, locação ou arrendamento mercantil de bens imóveis ou direitos.

Isso significa dizer que – nas operações citadas (integralização de capital, operações societárias e extinção de pessoa jurídica), apesar da transmissão onerosa (pagamento das quotas ou ações, transferência do patrimônio da incorporada para a incorporadora, das fundidas para a fusionada, da pessoa jurídica para o patrimônio dos sócios) – não haverá a incidência do tributo.

15.2.1 Aspectos do fato gerador

O ITBI tem, por fato gerador, a transmissão de bens imóveis, de maneira onerosa, em uma operação entre vivos. Também configura fato gerador do tributo a transferência de direito reais, exceto os de garantia, relativos a imóveis.

É importante diferenciar, de maneira clara, o campo de incidência do tributo municipal (ITBI) do campo do tributo sobre a transmissão de competência dos estados (ITCMD). Os dois impostos têm por fato gerador a transmissão de bens. O municipal incide apenas na transferência onerosa, entre vivos, de bens imóveis. O estadual, por sua vez, apenas nas transferências entre vivos, a título gratuito (doação) ou em decorrência de morte (inventários).

A transmissão entre vivos, a título oneroso, de bens móveis, pode ser fato gerador de ICMS, desde que respeitados alguns requisitos (habitualidade e mercadorias). Isso quer dizer que uma eventual transmissão de bens pode dar ensejo ao tributo estadual ou municipal, dependendo da forma ou do caráter do negócio jurídico.

O ITBI incide apenas sobre a transmissão de bens imóveis ou direito reais sobre bens imóveis, exceto os de garantia. Nos termos do art. 1.225 do Código Civil, são direitos reais: a propriedade, a superfície, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação e o direito do promitente comprador do imóvel; são direitos reais de garantia: o penhor, a hipoteca e a anticrese. Nos termos do art. 1.227 do mesmo Código, esses direitos reais sobre imóveis constituídos ou transmitidos por atos entre vivos só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis.

Isso significa dizer que a transferência, desde que onerosa e entre vivos, de qualquer bem imóvel ou direito reais sobre eles, será considerada fato gerador do tributo.

Transmissão onerosa é aquela que implica o enriquecimento de uma das partes e empobrecimento de outra.

Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da transmissão do bem, que se dá como registro competente. Contudo, na prática, os cartórios acabam por exigir o comprovante do recolhimento do imposto já para o registro do contrato de compra e venda, e não da escritura, o que, a rigor, está errado.

No que se refere a heranças e separações, conforme discutido no item acerca do tributo estadual (ITCMD), não incidirá ITBI sobre a transmissão de bens imóveis em caso de morte, referente à meação (ausência de qualquer tributo) ou quinhão (tributado por ITCMD). Em caso de eventuais excessos, poderemos ter situações distintas. No caso de excesso de meação, teremos tributação por ITCMD (doação); no caso de excesso de quinhão, decorrente de renúncia com encargo, teremos o ITBI (transmissão onerosa, no caso de bens imóveis); no caso de excesso de quinhão, em decorrência de renúncia translativa, teremos ITCMD (doação); no caso de renúncia pura e simples de um dos herdeiros, a nova distribuição não será tributada.

O sujeito ativo da relação jurídica tributária é o Município do local do bem (que acaba por definir o registro, também, de eventuais direitos reais). O sujeito passivo poderá ser qualquer uma das partes do negócio jurídico, cabendo tal definição à lei instituidora do tributo. Como regra, a legislação municipal tem definido o adquirente ou cessionário como contribuinte.

A base de cálculo do tributo é o valor da operação. Nos termos do CTN, deve-se considerar o valor venal do bem. A legislação municipal, como regra, elege o valor da operação, contudo, estabelece que esse valor, para fins de cálculo do imposto, não pode ser inferior ao valor de referência para o cálculo do IPTU (valor venal).

A alíquota do imposto é definida pela lei municipal. Não há amparo constitucional, por falta de previsão, de progressividade das alíquotas. O STF já se manifestou no sentido da inconstitucionalidade de lei municipal com alíquotas variáveis pelo valor do imóvel. Nesse sentido, inclusive, a Súmula n. 656 afirma: "É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão intervivos de bens imóveis – ITBI– com base no valor venal do imóvel".

15.3 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) está previsto no art. 156, III, da CF, sendo regulamentado pela Lei Complementar n. 116, de 2003, e legislações municipais específicas.

A CF estabelece importantes funções, no que se refere aos ISS, para a legislação complementar federal. Nos termos da CF, caberá, à lei complementar: i) fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; ii) excluir da sua incidência as exportações de serviços para o exterior; iii) regular a forma e as condições de como serão concedidos e revogados as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais.

Inicialmente, no que se refere à definição de alíquotas, a LC n. 116/2003 cumpriu parcialmente essa tarefa, definindo a alíquota máxima a ser utilizada pelos municípios como de 5%. A própria CF, contudo, nas ADCT 88, estabelece o percentual de 2% como alíquota mínima.

A mesma LC n. 116/2003 define a não-incidência do imposto sobre os serviços destinados ao exterior. Em outras palavras, ela define uma isenção para a exportação de serviços. Importante perceber que, apesar de a CF fazer referência a essa não-incidência, não estamos diante de uma norma de imunidade, na medida em que sua instituição não é realizada pela CF, e sim pela legislação complementar.

O ISS é um tributo ao qual se aplicam todos os princípios constitucionais típicos.

15.3.1 Aspectos do fato gerador

O ISS tem, por fato gerador, a prestação de qualquer serviço, de maneira onerosa, excluídos os de competência estadual (transporte interestadual e intermunicipal e comunicação, tributáveis por ICMS), previstos em lei complementar.

Prestação de serviço é um negócio jurídico relacionado a uma obrigação de fazer. Nos termos da própria CF, somente serão passíveis de tributação, por intermédio de ISS, os serviços constantes de legislação complementar federal. Em outras palavras, os Municípios somente poderão tributar, pelo imposto municipal, os serviços constantes de uma relação instituída por lei complementar. A competência dos Municípios, portanto, é regulada pela lei complementar federal.

De maneira simples, podemos dizer que a instituição do ISS depende, inicialmente, da edição de uma lei complementar federal, que estabelecerá a relação de todos os serviços que podem ser tributados pelos Municípios. Após isso, cada Município, exercendo sua competência própria, editará lei municipal, instituindo o ISS e estabelecendo quais serviços serão tributados, sempre limitados pela lista constante na lei federal.

Muito já se discutiu acerca da eventual violação das regras de autonomia municipal dessa regra. O STF já se manifestou no sentido da constitucionalidade de tal regra, inclusive no sentido da taxatividade de tal lista.

O ISS tem, por sujeito ativo, o Município do local do estabelecimento do prestador, nos termos da LC n. 116/2003. Essa regra, contudo, comporta uma série de exceções. Alguns serviços, enumerados nesse mesmo artigo, serão tributados pelo Município do local da prestação do serviço, independentemente do local do estabelecimento do prestador.

Nos termos da LC n. 116/2003, estabelecimento é o local onde o contribuinte presta o serviço, de maneira permanente ou temporária, e que configure unidade econômica ou profissional. Essa definição, a rigor, dá margem a muita discussão e dúvidas.

O sujeito passivo é o prestador do serviço, sem o prejuízo da legislação municipal poder definir como responsável o tomador do serviço.

A base de cálculo do tributo é o valor do serviço. A alíquota é definida pela legislação municipal, respeitados os limites máximos e mínimos definidos na CF e na LC (de 2 a 5%).

Existe a possibilidade de alguns serviços gerarem dúvidas quanto ao tributo devido. Muitas vezes, temos operações que envolvem prestação de serviços, mas também circulação de bens, como ainda industrialização de bens. Nessa situação, poderíamos pensar em ISS, ICMS ou IPI.

A solução desse eventual e aparente conflito se dá por exclusão. Em primeiro lugar, devemos verificar se o serviço está previsto na lista de serviços constante da lei complementar. Em caso positivo, prevalecerá o tributo municipal. Se ele não for previsto na legislação específica e englobar a circulação de algum serviço, haverá incidência do imposto estadual, englobando o valor de toda a operação em sua base. Por fim, no que envolve a industrialização de produto e prestação de serviço, é preciso que se verifique a atividade-fim preponderante. No caso de industrialização individualizada, haverá a tributação pelo imposto municipal; em caso de industrialização em massa, de forma generalizada, haverá a incidência do imposto federal.

Questões

1. **(OAB/SP – 132º) A respeito do ICMS, é incorreto afirmar que:**
   (A) Não incidirá sobre operação que destine, a outros Estados, petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados.
   (B) Tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.
   (C) Poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.
   (D) A isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário na legislação, implicará crédito para compensação com montante devido nas operações seguintes.

2. **(OAB/MG – 2007.1) Determinada construtora sediada em São Paulo foi contratada por uma imobiliária, com sede no Rio de Janeiro, para executar uma obra em Belo Horizonte, relativa à construção de um shopping center. A competência para cobrar o ISS é:**
   (A) do Município de São Paulo, local do estabelecimento prestador;
   (B) do Município de Belo Horizonte, local em que o serviço foi prestado;
   (C) do Município do Rio de Janeiro, local do estabelecimento tomador;
   (D) nenhuma das alternativas está correta.

3. **(OAB/CESP – UnB – 2007.2) Para que determinada área seja considerada urbana, para fins de instituição e cobrança do IPTU, o Código Tributário Nacional (CTN) determina que o poder público promova e mantenha ali certos melhoramentos, entre os quais figura o:**
   (A) Transporte público coletivo.
   (B) Abastecimento de água.
   (C) Serviço de coleta de lixo.
   (D) Serviço de correios e telégrafos.

4. (OAB/DF – 2006.3) Quanto ao Imposto de Renda, assinale a alternativa incorreta:
   (A) a renda ou os proventos de qualquer natureza, auferidos de forma ilícita, não são tributáveis pelo IR; uma vez que consistiria num consentimento indevido da União à atividade ilícita;
   (B) o IR tem por base de cálculo o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou proventos de qualquer natureza;
   (C) na definição do CTN, renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, enquanto proventos de qualquer natureza, os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda;
   (D) o imposto de renda é informado pelos princípios constitucionais da generalidade, universalidade e progressividade.

5. (OAB/CESP – UnB – 2007.2) Suponha que a Bite Serviços de Informática Ltda. preste serviços no Brasil e no exterior e, como tal, seja contribuinte do ISS. A propósito dessa situação hipotética e considerando a disciplina normativa do ISS, assinale a opção correta.
   (A) A Bite Serviços de Informática Ltda. está desobrigada de recolher o ISS quanto aos serviços iniciados no exterior do país.
   (B) São contribuintes do ISS a Bite Serviços de Informática Ltda., bem como seus diretores e sócios-gerentes.
   (C) O ISS não incide sobre a exportação dos serviços da Bite Serviços de Informática Ltda. para países estrangeiros.
   (D) Os empregados da Bite Serviços de Informática Ltda. devem recolher o ISS.

6. (OAB/DF – 2006.3) Quanto aos tributos de competência dos Municípios, assinale a alternativa incorreta:
   (A) segundo a Constituição Federal, o IPTU pode ser progressivo em razão do valor venal do imóvel;
   (B) a lei complementar pode fixar as alíquotas máximas e mínimas aplicáveis pelos Municípios quanto ao ISS;
   (C) o ITBI incide sobre a transmissão de bens imóveis a título gratuito entre vivos;
   (D) o ISS não pode incidir sobre os serviços que já estejam sob o campo de incidência do ICMS.

7. (OAB/MG – 2007.1) Quanto aos impostos, é correto afirmar:
   (A) O Município pode tributar as transferências imobiliárias a título oneroso, como a compra e venda de imóveis;
   (B) O IPVA é um imposto de competência da União Federal;
   (C) O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) é um imposto de competência municipal.
   (D) O serviço de comunicação, ainda que prestado fora do âmbito do Município, é tributado pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

8. (OAB/DF – 2006.3) O Distrito Federal editou uma lei que estipulava o aumento da alíquota do ICMS em 1 ponto percentual sobre a venda de arroz na capital, estipulando que o produto desta arrecadação seria destinado a um fundo de combate à pobreza no DF e entorno. Analisando a referida norma, assinale a alternativa correta:
   (A) a lei é inconstitucional porque não compete ao Distrito Federal fixar a alíquota do ICMS, vez que estas são fixadas pelo Senado Federal;
   (B) a norma é inconstitucional porque o arroz é produto integrante da cesta básica, a qual possui imunidade tributária;
   (C) não há qualquer inconstitucionalidade sobre a norma, pois compete ao Distrito Federal fixar as alíquotas aplicáveis do ICMS em seu território;
   (D) a lei é inconstitucional, pois é vedada a vinculação da receita de impostos a fundos, como este criado pelo Distrito Federal.

9. (OAB/RO 43º) Costuma-se afirmar que o imposto é uma exação (obrigação) não vinculada. Isso significa que:
   (A) sua exigência depende de contra prestação específica;
   (B) sua exigência independe de contra prestação específica;
   (C) as alternativas "a" e "b" estão incorretas;
   (D) todas estão corretas.

10. (OAB/DF – 2006.3) João do Nascimento, divorciado, pai de apenas 1 filho e proprietário de 2 imóveis faleceu e deixou seu testamento, no qual dispunha a partilha de seus bens. No referido testamento, João dispôs que 1 imóvel deveria

ser de seu filho e o outro deveria ser transferido ao seu filho, mas instituído um usufruto ao seu funcionário mais fiel, o Sr. Pedro. Diante da referida hipótese é correto afirmar:

(A) o filho de João é o sujeito passivo de todos os impostos devidos no caso em tela, inclusive o referente ao usufruto;
(B) o filho de João e o Sr. Pedro deverão pagar o imposto causa morte em face da transferência de bens para si, ou seja, o filho pagará sobre os imóveis que lhe foram transferidos e Pedro, sobre o usufruto instituído em seu favor;
(C) não há tributação sobre a instituição de usufruto;
(D) no que se refere ao imóvel transferido ao filho do Sr. João com usufruto para Pedro, compete a Pedro o pagamento do ITCMD, quanto ao imóvel e quanto à instituição do usufruto.

11. (OAB/RO – 43°) Compete aos municípios instituir impostos sobre:

(A) Transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte; e propriedade de veículos automotores.
(B) Serviços de qualquer natureza, não compreendidos aqueles relativos à circulação de mercadorias transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação; propriedade predial e territorial urbana transmissão *intervivos*, por ato oneroso, *de* bens imóveis.
(C) Importação de produtos estrangeiros; exportação de produtos nacionais ou nacionalizados e produtos industrializados.
(D) Nenhuma das anteriores está correta.

12. (OAB/CESP – UnB – 2007.1) João auferiu renda superior a R$ 100.000,00 no ano calendário de 2005, mas não apresentou declaração ao fisco federal em virtude de essa renda ter sido proveniente da prática de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes. Em regular atividade fiscal, João foi compelido a pagar multa pecuniária pelo atraso na entrega de sua declaração de renda. Considerando a situação hipotética apresentada acima e as normas do sistema tributário nacional, assinale a opção correta.

(A) Constitui tributo a multa imposta a João pelo atraso na entrega de sua declaração de renda.
(B) João não está obrigado a pagar o imposto de renda em razão de os valores, por ele auferidos, terem sido provenientes de atividade ilícita.
(C) O imposto de renda poderá ser instituído por lei complementar, lei ordinária, medida provisória ou decreto.
(D) O imposto de renda deve ser informado pelos critérios da universalidade, da progressividade e da generalidade.

13. (OAB/RJ – 31°) Não é princípio que rege o Imposto sobre Produtos Industrializados:

(A) seletividade;
(B) não-cumulatividade;
(C) essencialidade;
(D) não-seletividade

14. (OAB/CESP – UnB – 2007.1) Para custear serviços públicos de sua competência, o município de Vila Bela dispõe de 2 milhões de reais, provenientes da distribuição de receitas tributárias do Imposto de Renda (IR), do Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR), do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). Considerando a situação hipotética acima, assinale a opção correta acerca da matéria atinente à distribuição das receitas tributárias.

(A) Pertencem ao município de Vila Bela 50% do IR incidente na fonte sobre rendimentos pagos a qualquer título por essa entidade administrativa.
(B) Caberão, ao município de Vila Bela, 50% do ITR quanto aos imóveis situados em seu território.
(C) Ao município de Vila Bela são cabíveis 30% do IPVA relativo aos veículos licenciados em seu território.
(D) São devidos, ao município de Vila Bela, 20% do ICMS arrecadado pelo respectivo estado.

15. (OAB/SP – 131°) No que se refere ao Imposto sobre a Renda, assinale a alternativa incorreta.
    (A) A Constituição Federal determina que o Imposto sobre a Renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei
    (B) A incidência do Imposto sobre a Renda independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.
    (C) Contribuinte do Imposto sobre a Renda é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.
    (D) A lei não pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo Imposto de Renda, cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Gabarito

1. D
2. B
3. B
4. A
5. C
6. C
7. A
8. D
9. B
10. B
11. B
12. D
13. D
14. B
15. D